اصول حسابداری ۲

چاپ نهم

تألیف : جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)



بسم الله الرحمن الرحيم

اصول حسابداری ۲

تألیـف:

جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)

سرشناسنامه: اسکندری،جمشید، ۱۳۴۸-

عنوان وپدیدآور : اصول حسابداری ۲/تالیف جمشید اسکندری

مشخصات نشر : تهران:کتاب فرشید ، ۱۳۸۹.

مشخصات ظاهری : ۲۰۸ص.:جدول ؛ ۲۲×۲۹س م.

شابک : ۷- ۲- ۹۱۶۶۵- ۶۰۰-۹۷۸

وضعیت فهرست نویسی : فیپا

موضوع : حسابداری-- راهنمای آموزشی(عالی)

موضوع : حسابداری-- مسائل,تمرینها وغیره(عالی)

رده بندی کنگره : ۱۳۸۹ ۵۲۱۶الف۲ف/HF۵۶۵۵

رده بندی دیویی : ۶۵۷/۰۴۶۰۷۶

شماره کتابخانه ملی : ۲۰۴۷۴۱۹



اصول حسابداری ۲

تالیف:...جمشید اسکندری

ناشر:...کتاب فرشید

نوبت چاپ:.. نهم/پنجم کتاب فرشید۱۳۹۱

چاپ و صحافی:...رسام/امیر

طراح جلد:...رعنا غمگسار

تیراژ:...۵۰۰۰نسخه

شابک:...۷- ۲- ۹۱۶۶۵- ۶۰۰-۹۷۸

قیمت:...۵۰۰۰۰ریال

نشانی ناشر:تهران- خیابان انقلاب- خیابان فخر رازی -کوچه ذکاء- پلاک۱

تلفن:۶۶۴۰۲۴۳۵ تلفکس:۶۶۴۷۵۰۳۹

تقدیم به:

استاد مسلّم حسابداری

دکتر غلامحسین اسدی

او که تجسمی زیبا

از خاطرات خوب دیروز است.

به امید آن که در پناه معبودش

استوار و جاودانه بماند.

معرفی مؤلف

لیسانس و فوق‌لیسانس حسابداری از دانشگاه شهید بهشتی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

عضو پیوسته انجمن حسابداری ایران

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران *(IACPA)*

عضو انجمن حسابداران خبره ایران ـ حسابدار مستقل

کارشناس رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی

تألیفات (فردی و مشترک) :

۱ـ اصول حسابداری ۱

۲ـ اصول حسابداری ۲

۳ـ اصول حسابداری ۳

۴ـ حسابداری میانه ۱

۵ـ حسابداری میانه ۲

۶ـ حسابداری پیشرفته ۱

۷ـ حسابداری پیشرفته ۲

۸ـ حسابداری صنعتی ۱

۹ـ حسابداری صنعتی ۲

۱۰ـ حسابداری صنعتی ۳

۱۱ـ حسابداری مالیاتی

۱۲ـ مباحث جاری حسابداری

۱۳ـ حسابداری شرکت‌ها (۱)

۱۴ـ حسابداری شرکت‌ها (۲)

۱۵ـ حسابداری مالی (کاردانی پیوسته حسابداری)

۱۶ـ اصول حسابرسی ۱ (همراه با پرسش‌های چهارگزینه‌ای)

۱۷ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری میانه"

۱۸ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "حسابداری صنعتی"

۱۹ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابرسی"

۲۰ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "استانداردهای حسابداری"

۲۱ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون مالیات‌های مستقیم"

۲۲ـ مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای "قانون تجارت برای حسابداران و مدیران شرکت‌های سهامی"

۲۳ـ مجموعه سؤالات آزمون‌های ورودی عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

## به نام او		به یاد او		برای او

در زمینه تدوین کتاب‌های درسی پایه و مرجع در رشته حسابداری کتب فراوانی که نتیجه تلاش و زحمات مؤلفان و مترجمان آن‌ها می‌باشد، به رشته تحریر درآمده است. ضمن ارج نهادن به تلاش صادقانه و ارزشمند کلیه اساتید و صاحب‌نظران حسابداری از گذشته تاکنون، اعتقاد مؤلف بر این است که جامعه هرگز از ادامه تلاش و حفظ پویایی علمی در این زمینه بی‌نیاز نخواهد بود و هر اثر علمی که مطلب نو یا روش کاربردی‌تر و در عین حال ساده‌تری را ارائه نماید می‌تواند در غنای این مجموعه از آثار سهمی داشته باشد.

زمانی که تصمیم به نگارش کتب تخصصی حسابداری گرفتم نوشتن را با اصول حسابداری شروع کردم، ولی از آنجا که در هر رشته و یا هر کاری بنیان نهادن اصولی و پایه‌ای بسی سخت‌تر از ادامه و تکمیل کار است این مهم را به آینده موکول کردم، چرا که در نتیجه سال‌ها تدریس، طریقه آموزش دروس میانی و پیشرفته حسابداری را به شکل ساده از شاگردان خود آموخته بودم، بنابراین تألیف کتاب در این زمینه را با حسابداری صنعتی و میانه آغاز نمودم. حال که به امید خدا بازخورد مناسبی از کتب تحریر شده از اساتید، دانشجویان و دوستان گرامی دریافت نموده‌ام و در عین حال تجربه لازم برای تألیف یکی از اساسی‌ترین کتاب‌های حسابداری (اصول حسابداری ۲) را به شکل ساده پیدا کرده‌ام، تألیف کتاب حاضر را آغاز نمودم.

از آنجا که هدف از تألیف این کتاب آموزش حسابداری به دانشجویان درس اصول حسابداری ۲ رشته حسابداری و رشته‌های مشابه در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی می‌باشد، جنبه‌های آموزشی کاربردی آن بیشتر مدنظر بوده و در حد توان و ضرورت کوشش شده از نثر ساده و حتی‌المقدور غیر فنی و با مثال‌های قابل درک برای کسانی که برای اولین بار با مطالب این درس آشنا می‌شوند استفاده شود و اساساً اصرار بر این بوده است که از ادبیات بغرنج، پیچیده و نامناسب تحمیل شده به برخی متون فنی و علمی غالباً ترجمه شده اجتناب گردد.

برای تعمیق یادگیری و کاربرد مطالب در پایان هر فصل پرسش‌ها و مسائل متعدد و متنوع ارائه گردیده است. در طرح این پرسش‌ها و مسائل تلاش شده که با ایجاد و افزایش خلاقیت، ابتکار و اعتماد به نفس برای دانشجویان فراهم گردد، به‌گونه‌ای که خواننده ناگزیر است برای حل آن‌ها نه از حافظه، بلکه از اندیشه خود یاری گیرد. مطلبی که در حل مسائل و پرسش‌ها بایستی درنظر داشت این است که خواننده باید تلاش کند تا به پاسخ صحیح دست پیدا کند و مطمئن باشد که این امر محال نیست، چرا که به قول نیما یوشیج "محال از طرز فکر ما به وجود می‌آید". بنابراین اگر تصمیم بگیرید که از حل مسئله برآیید، حتماً موفق خواهید شد.

با تمام سعی و تلاشی که برای هرچه مفیدتر بودن مطالب کتاب به عمل آمده است، با کمال تواضع اذعان دارم که خالی از خطا و اشتباه نمی‌باشد و امیدوارم همچون گذشته از راهنمایی‌های ارزشمند اساتید بزرگوار و دانشجویان عزیز در رفع نواقص موجود در کتاب بهره‌مند گردم.

به مصداق فرمایش امیرمؤمنان علی علیه‌السلام که "هرکس به من حرفی آموخت، مرا بنده خویش ساخت" از کلیه اساتید بزرگواری که در دوران تحصیل از محضرشان بهره‌ها جسته‌ام، تشکر و قدردانی می‌نمایم.

در خاتمه لازم می‌دانم از همسر عزیزم سرکار خانم فاطمه حدادپور که مشوق بنده در انجام این کار بوده‌اند و همچنین از فرزندان مهربان خود ـ فرشید و مهشید ـ که اوقات متعلق به آنان را در این راه نهاده و با صبر و متانت مرا در به بار نشستن این مجموعه یاوری کردند، قدردانی نمایم.

از مدیریت محترم مؤسسه انتشارات ترمه که امکانات چاپ این کتاب را فراهم آورده و همچنین از کلیه عزیزانی که در تهیه این کتاب مرا یاری کرده‌اند صمیمانه سپاسگزارم.

جمشید اسکندری

شهریور ماه ۱۳۸۶

فهرست مندرجات

عنوان | **صفحه**

فصل اول

سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی

در سال‌های اخیر با توسعه فن‌آوری اطلاعات و نگرش سیستمی به سازمان‌ها و مدیریت آن، در دانش حسابداری نیز تغییر و تحولات عمده‌ای پدید آمده است که مهمترین آن‌ها نگرش به حسابداری به عنوان یک "سیستم اطلاعاتی" است. در پی این تحولات، یکی از رشته‌های تخصصی که در حسابداری ایجاد گردیده، طراحی سیستم‌های حسابداری است.

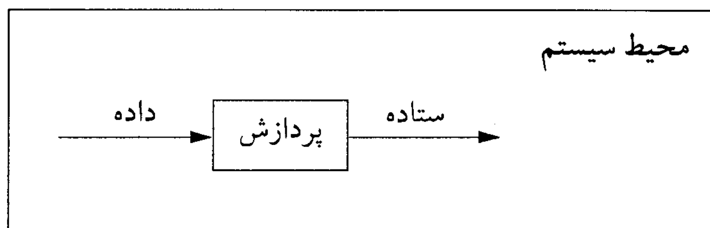
در این فصل، ابتدا مفهوم کلی سیستم و خصوصیات آن بیان و سپس سیستم‌های حسابداری و ویژگی‌ها، اجزا و انواع آن مورد بحث قرار گرفته و در نهایت مراحل طرح و تدوین سیستم‌های حسابداری تشریح می‌گردد. در پایان فصل نیز سیستم کنترل‌های داخلی و برخی از نکات کنترل داخلی که در طراحی سیستم‌های حسابداری می‌بایست درنظر گرفته شود مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تعریف سیستم

مفهوم سیستم در بیان عامیانه مترادف با واژه‌هایی همچون "شیوه" یا "روش" به کار گرفته می‌شود، در حالی که هیچ‌کدام از واژه‌های مذکور نمی‌توانند بیانگر مفهوم کامل سیستم باشند. به طور کلی، سیستم عبارت است از مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته که در راه نیل به یک یا چند هدف معین به هم وابسته‌اند، به نحوی که هرگاه یک یا چند "داده"[1] وارد آن شود، یک یا چندین "ستاده"[2] از آن خارج می‌شود. بنابراین محیط یک سیستم را می‌توان به شکل صفحه بعد ترسیم کرد:

۱ـ "داده" ورودی یک سیستم است که نیازهای عملیاتی آن را برطرف می‌کند. داده می‌تواند ماده، انرژی، اطلاعات، سند و ... باشد.

۲ـ "ستاده" خروجی یک سیستم است و همان چیزی است که انتظار می‌رود در اثر پردازش بر روی داده‌ها به دست آید و همانند داده ممکن است نوعی ماده، انرژی، و ... باشد.



این الگوی کلی برای تمامی انواع سیستم‌ها صدق می‌کند. به عنوان مثال، در سیستم تولید، "داده" عبارت است از مواد اولیه، "پردازش" عبارت است از اعمال کار نیروی انسانی و تجهیزات بر روی مواد اولیه و "ستاده" عبارت است از محصول نهایی.

خصوصیات سیستم

با توجه به تعریفی که از سیستم ارائه گردید خصوصیات سیستم را می‌توان به شرح زیر بیان نمود:

۱- **پیوستگی و وابستگی اجزا** - اجزای هر سیستم به هم وابسته و مرتبط می‌باشند، به گونه‌ای که هر یک از اجزا هم بر اجزای دیگر تأثیر می‌گذارد و هم از اجزای دیگر تأثیر می‌پذیرد.

۲- **تمایز اجزا** - سیستم‌ها از اجزایی تشکیل می‌شوند که هر یک از اجزا به تنهایی یک یا چند کار انجام می‌دهد. از طرف دیگر هر یک از اجزای سیستم می‌تواند خود به اجزای کوچکتر تقسیم شده و اجزای بعدی نیز قابل تقسیم هستند و بدین ترتیب سیستم‌ها دارای سلسله مراتبی از اجزای خود می‌باشند.

۳- **کل گرایی** - یک سیستم چیزی بیش از مجموع اجزای خود است و شناخت تک تک اجزای تشکیل دهنده یک سیستم، شناخت کلی از آن سیستم به دست نمی‌دهد. بنابراین مطالعه اجزای یک سیستم باید در قالب کل سیستم مورد مطالعه قرار گیرد، به عبارت دیگر هر سیستم فقط با نگرش کل‌گرا قابل مطالعه است.

۴- **هدف‌گرایی** - هر سیستم در جستجوی یک یا چند هدف می‌باشد. به عنوان مثال، هدف از تأسیس یک مؤسسه بازرگانی کسب سود است و یا هدف از برقراری یک سیستم حسابداری تهیه و تنظیم گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان از آن‌ها است.

۵- **تغییر شکل** - سیستم‌ها داده‌ها را دریافت نموده و پس از تغییر شکل، آن‌ها را به ستاده تبدیل می‌کنند. مثلاً یک واحد تولیدی مواد خام را دریافت نموده و آن را به محصول تبدیل می‌کند.

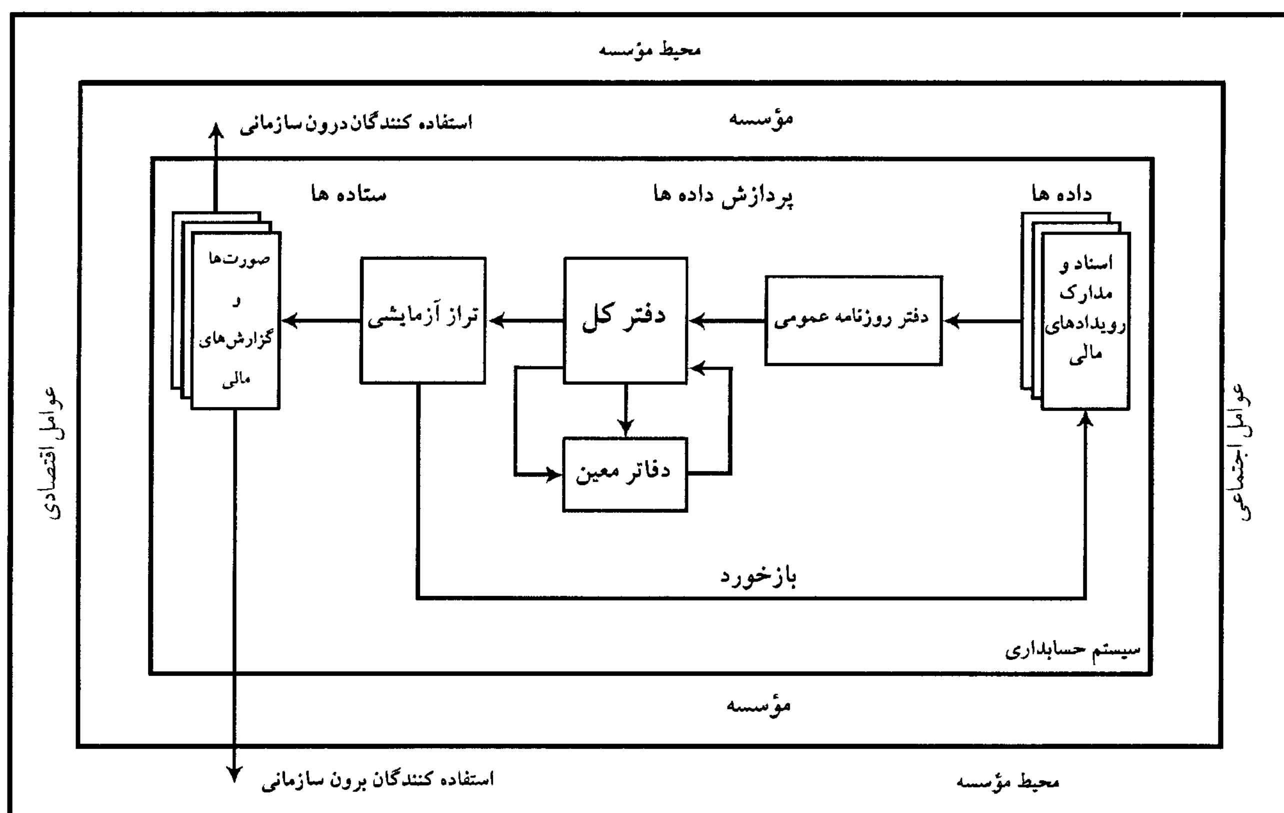
۶- **بازخورد** - سیستم‌ها برای آنکه گردش عملیات هماهنگ و مناسب داشته باشند لازم است نتایج ستاده‌های خود را جمع‌آوری کرده و برخی از اطلاعات مربوط به نتایج حاصل از پردازش داده‌ها (یعنی ستاده‌ها) را مجدداً به صورت داده‌های جدید وارد سیستم کنند تا آن‌ها را اصلاح نموده و بهبود بخشند. به این عمل "بازخورد" می‌گویند.

سیستم حسابداری

با توجه به تعریفی که از سیستم به عمل آمد، سیستم حسابداری را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد:

"سیستم حسابداری عبارت است از مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته در داخل یک مؤسسه که آثار مالی رویدادهای آن مؤسسه را به صورت‌ها و گزارش‌های مالی تبدیل می‌کند."

در درس اصول حسابداری ۱ با جریان ورود داده‌ها به سیستم حسابداری و پردازش آن‌ها در دفاتر روزنامه و کل و ستاده‌ها شامل تراز آزمایشی، صورت سود و زیان و ترازنامه به اختصار آشنا شدیم. این جریان در نمودار زیر نشان داده شده است.



در یک سیستم حسابداری ثبت رویدادهای مالی براساس اسناد و مدارک اولیه شامل فاکتورهای خرید و فروش، رسید دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی و ... به عنوان داده‌های سیستم انجام می‌شود. پس از ورود داده‌ها به سیستم حسابداری، پردازش آن‌ها به ترتیب زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ اسناد و مدارک اولیه بعد از تجزیه و تحلیل و چگونگی تأثیر آن‌ها بر روی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها حسب مورد در بدهکار یا بستانکار اقلام مربوط در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند[1].

۲ـ ثبت‌های انجام شده در دفتر روزنامه به حساب‌های مربوط در دفتر کل منتقل می‌شوند. برای داشتن اطلاعات جزئی‌تر و تفصیلی از حساب‌های دفتر کل از دفاتری به نام "دفتر معین" استفاده می‌شود[2].

۱ـ در عمل به منظور تقلیل اشتباه در ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه، ابتدا تمامی رویدادهای مالی در برگه‌ای به نام "سند حسابداری" ثبت شده و سپس سند حسابداری در دفتر روزنامه ثبت می‌شود. برای مطالعه بیشتر و یادآوری مطالب به کتاب اصول حسابداری ۱، تألیف جمشید اسکندری (نشر ترمه)، صفحه ۴۴ مراجعه کنید.

۲ـ دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزا ساختن هر یک از حساب‌های دفتر کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. هر یک از دفاتر معین یک حساب کنترل در دفتر کل دارند و تعداد دفاتر معین و حساب‌های کنترل آن در دفتر کل بستگی به حجم و نوع فعالیت‌های مؤسسه دارد. شکل دفتر معین همانند دفتر کل می‌باشد و از صفحه ۱ به ترتیب شماره‌گذاری می‌شود. تنها تفاوت دفتر معین با دفتر کل در این است که اطلاعات حسابداری دفتر کل از دفتر روزنامه منتقل می‌شود، در حالی که اطلاعات حسابداری دفتر معین از سند حسابداری منتقل می‌شود.

پس از ثبت سند حسابداری در دفتر معین، شماره حساب یا صفحه‌ای که رویداد مالی در آن ثبت شده در ستون "شماره حساب" سند حسابداری منعکس می‌گردد تا مشخص شود که آن رقم درکدام حساب یا کدام صفحه دفتر معین ثبت شده است. متقابلاً شماره سند حسابداری نیز در دفتر معین ثبت می‌گردد.

نتیجه پردازش داده‌ها در یک سیستم حسابداری، صورت‌ها و گزارش‌های مالی (ستاده‌ها) است که به دو قسمت تفکیک می‌شود:

۱ـ تراز آزمایشی که از آن برای تأیید صحت ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه و انتقال آن‌ها به دفتر کل ـ در پایان هر ماه ـ استفاده می‌شود. تراز آزمایشی به عنوان ستاده سیستم حسابداری بوده و برای تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد و برخی از اطلاعات آن نیز به عنوان بازخورد به صورت داده‌های جدید برای اصلاح سیستم حسابداری مجدداً وارد سیستم می‌شوند.

۲ـ صورت‌های مالی اساسی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد که به عنوان ستاده نهایی سیستم حسابداری محسوب می‌شوند[1].

انواع سیستم‌های حسابداری

سیستم حسابداری باید به نحوی طرح‌ریزی گردد که در نتیجه آن تهیه اطلاعات مورد لزوم برای اداره عملیات مؤسسه و نیز ارائه گزارش و اطلاعات لازم برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی امکان‌پذیر باشد. تعیین نوع سیستم حسابداری، علاوه بر شرایط محیطی و اقتصادی و تکنولوژیک جامعه‌ای که یک مؤسسه در آن فعالیت می‌کند، به عوامل زیر بستگی دارد:

۱ـ حجم عملیات یا رویدادهای مالی مؤسسه

۲ـ نوع اطلاعات مالی مورد نیاز

۳ـ مدت زمانی که صرف پردازش اطلاعات می‌شود.

۴ـ هزینه‌ای که باید صرف پردازش اطلاعات گردد.

انواع سیستم‌های حسابداری از نظر پردازش رویدادهای مالی عبارتند از:

۱ـ سیستم حسابداری دستی

۲ـ سیستم حسابداری کامپیوتری

آنچه در کلیه سیستم‌های حسابداری با هر نوع سازمان و وسایل و تجهیزات پردازش رویدادهای مالی مشترک است اصول متداول حسابداری است که در تمامی سیستم‌ها به طور یکنواخت به عنوان دستورالعمل شناسایی شده و در پردازش رویدادهای مالی و تهیه گزارش‌های مالی به کار گرفته می‌شود.

سیستم حسابداری دستی

مطالبی که در درس اصول حسابداری ۱ در مورد کاربرد دفاتر روزنامه عمومی و کل و مبانی و اصول پردازش رویدادهای مالی بیان شد بیانگر یک سیستم حسابداری دستی است. در این نوع سیستم، رویدادهای مالی به کمک قلم و کاغذ و توسط نیروی انسانی پردازش می‌شود. سیستم حسابداری دستی در مؤسسات کوچک و حتی متوسط به کار می‌رود و می‌تواند نیازهای حسابداری این‌گونه مؤسسات را مرتفع کند، امادر مؤسسات بزرگ برای پردازش رویدادهای مالی معمولاً از سیستم حسابداری کامپیوتری استفاده می‌شود.

در کتب آموزشی حسابداری معمولاً سیستم حسابداری دستی بیان و مثال‌های تشریحی نیز براساس این سیستم ارائه و حل می‌شود، زیرا در این سیستم جریان کار به آسانی قابل رؤیت و درک است، در حالی که عملیاتی که در درون یک کامپیوتر

۱ـ با ترازنامه و صورت سود و زیان در درس اصول حسابداری ۱ آشنا شدیم و با سایر صورت‌های مالی به تدریج در دروس بعدی آشنا خواهیم شد.

انجام می‌شود، به هیچ وجه قابل مشاهده نیست. گذشته از آن، سیستم‌های حسابداری کامپیوتری که در حال حاضر در مؤسسات مختلف به کار می‌رود متکی بر تجارب و نتایج حاصل از سیستم‌های پیچیده دستی هستند و آشنایی کامل با سیستم حسابداری دستی می‌تواند مبنای مناسبی برای طرح و اجرای سیستم‌های حسابداری کامپیوتری باشد.

سیستم حسابداری کامپیوتری

در این نوع سیستم، پردازش رویدادهای مالی به کمک کامپیوترهایی در اندازه‌های مختلف براساس برنامه‌هایی از پیش نوشته شده به زبان کامپیوتر (نرم‌افزار) و مبتنی بر اصول متداول حسابداری با سرعت و دقت بسیار بالایی صورت می‌گیرد.

تحولات اقتصادی و گسترش روزافزون مؤسسات بزرگ در سال‌های اخیر موجب شده است که سیستم‌های حسابداری و وسایل پردازش رویدادهای مالی نیز دستخوش تغییرات چشم‌گیری شوند و استفاده از سیستم‌های حسابداری کامپیوتری در اغلب مؤسسات جایگزین سیستم‌های حسابداری دستی گردد.

استفاده از سیستم‌های حسابداری کامپیوتری، علاوه بر تهیه سریع و به موقع اطلاعات مالی مورد نیاز، این مزیت را دارد که می‌تواند کار حسابداری یک مؤسسه را با دقت و صحت زیاد و پرسنل بسیار کمتری در مقایسه با سیستم‌های حسابداری دستی انجام دهد و بدین ترتیب، علاوه بر صرفه‌جویی در وقت و کاهش مسائل و مشکلات پرسنلی و اداری، موجب کاهش هزینه‌های یک مؤسسه نیز خواهد شد.

اجزای سیستم حسابداری

برای پردازش اطلاعات مالی و انجام دادن سایر کارهای حسابداری عواملی مورد نیاز است که اصطلاحاً "اجزای سیستم حسابداری" نامیده می‌شود. این عوامل در کلیه سیستم‌های حسابداری، اعم از دستی یا کامپیوتری، به کار گرفته می‌شود، اما شکل و اندازه آن‌ها برحسب مقتضیات هر سیستم و مؤسسه‌ای که سیستم را به کار می‌گیرد متفاوت است. به طور کلی، عوامل و اجزای تشکیل دهنده سیستم حسابداری عبارتند از:

۱ـ **سازمان ـ** مهم‌ترین عامل در هر سیستم حسابداری وجود کارکنان لایق و سازمان دادن آن‌ها در یک تشکیلات مناسب است. یک سیستم حسابداری در صورتی کارآمد خواهد بود که مجریان آن تخصص، تجربه و مهارت لازم را داشته و در یک تشکیلات مناسب که وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های آن‌ها تفکیک و معین شده باشد، سازمان‌دهی شده باشند.

۲ـ **فرم‌های مورد نیاز ـ** پردازش اطلاعات مالی مستلزم وجود مدارکی است که چگونگی وقوع و انجام معاملات و عملیات مالی را نشان دهد. صورت‌حساب فروش، رسید دریافت وجه، انواع دفاتر حسابداری و همچنین گزارش‌های مالی و آماری از جمله فرم‌های رایج مالی به شمار می‌روند.

۳ـ **روش‌ها و رویه‌های مورد عمل ـ** روش‌های حسابداری شامل گردآوری اسناد و مدارک اولیه، ثبت و طبقه‌بندی اطلاعات مالی، حفظ و نگهداری اسناد و مدارک و در نهایت تهیه گزارش‌های مالی است. بدین ترتیب، در هر سیستم حسابداری روش‌های متعدد و متنوعی وجود دارد که هر یک چگونگی، ترتیب و مراحل انجام دادن عملیات و فعالیت‌های مؤسسه را مشخص می‌کند، مانند روش پرداخت حقوق و دستمزد.

۴ـ **وسایل و تجهیزات ـ** در هر سیستم حسابداری، اعم از دستی یا کامپیوتری، وسایل و تجهیزاتی به کار گرفته می‌شود که امور مربوط به ثبت، نگهداری و پردازش اطلاعات مالی را با سرعت و دقت بیشتری انجام می‌دهد. به عنوان مثال، استفاده از وسایل مکانیکی و الکترونیکی کوچک مانند ماشین‌حساب و ماشین‌صندوق، هم در سیستم‌های دستی و هم در سیستم‌های کامپیوتری، سرعت و صحت عملیات را افزایش می‌دهد.

ویژگی‌های سیستم حسابداری

یک سیستم حسابداری در صورتی مناسب و مطلوب است که از ویژگی‌های زیر برخوردار باشد:

۱ـ **اقتصادی بودن** ـ سیستم حسابداری باید به نحوی طراحی شود که اطلاعات مالی مورد نیاز را متناسب با حجم فعالیت مؤسسه با کمترین هزینه فراهم سازد.

۲ـ **دقت و صحت** ـ اطلاعات مالی (صورت‌ها و گزارش‌های مالی) که از طریق سیستم حسابداری تهیه می‌شود باید دقیق و بدون اشتباه بوده و متکی بر واقعیات عینی باشد.

۳ـ **سرعت عمل** ـ سیستم حسابداری باید اطلاعات مالی مورد نیاز را در اسرع وقت و "به موقع" برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد.

۴ـ **انعطاف‌پذیری** ـ سیستم حسابداری باید توانایی تهیه اطلاعات مورد نیاز را در شرایط متغیر اقتصادی داشته باشد و بتواند با تغییر قوانین، مقررات، اصول و روش‌های حسابداری و یا تغییر سازمان واحد اقتصادی به سادگی تعدیل شود.

۵ـ **کفایت کنترل‌های داخلی** ـ سیستم حسابداری باید شامل روش‌هایی باشد که با اجرای آن مدیریت بتواند عملیات مؤسسه را به سهولت هدایت و نظارت نموده و احتمال وقوع اشتباه، تقلب، سوء استفاده و استفاده نادرست از دارایی‌های مؤسسه را به حداقل برساند.

مراحل طرح و تدوین سیستم‌های حسابداری

برای طراحی و تدوین سیستم‌های حسابداری اقدامات زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ **شناسایی سیستم حسابداری** ـ اولین مرحله طرح و تدوین سیستم حسابداری معمولاً هنگامی آغاز می‌شود که مدیران و کارکنان مؤسسه به دلیل عدم وجود سیستم حسابداری و یا به دلیل عدم رضایت از سیستم حسابداری موجود، برقراری یک سیستم حسابداری را درخواست می‌کنند. شناخت سیستم حسابداری معمولاً از طریق مشاهده، پرس و جو و بررسی اسناد و مدارک صورت می‌گیرد.

۲ـ **تجزیه و تحلیل و ارزیابی سیستم حسابداری** ـ پس از شناخت سیستم حسابداری، طراحی سیستم حسابداری وارد مرحله بعدی یعنی تجزیه و تحلیل و ارزیابی سیستم حسابداری می‌شود. این مرحله معمولاً با بررسی ساختار سازمانی و شرح وظایف کارکنان آغاز شده و با بررسی فرم‌ها، دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و روش‌های پردازش اطلاعات و گزارش‌های سیستم موجود ادامه می‌یابد. پس از انجام بررسی‌های مذکور اطلاعات مالی مورد نیاز مدیریت و سایر استفاده‌کنندگان از سیستم حسابداری به طور دقیق و روشن مورد شناسایی و ارزیابی قرار می‌گیرد.

۳ـ **طراحی سیستم حسابداری** ـ پس از تجزیه و تحلیل و ارزیابی سیستم حسابداری، راه حل مناسب انتخاب گردیده و طراحی سیستم حسابداری شروع می‌شود. در این مرحله، سازمان، فرم‌ها، روش‌ها و وسایل و تجهیزات لازم برای گردآوری، نگهداری و پردازش اطلاعات مربوط به معاملات و عملیات مالی به نحوی تعیین می‌شود که اطلاعات مالی مورد نیاز مدیریت به موقع فراهم گردد. در این مرحله معمولاً جزئیات سیستم و دستورالعمل‌های مربوط به چگونگی اجرای آن نیز تهیه می‌شود. در طراحی سیستم حسابداری، اصول حسابداری به عنوان یکی از مبانی اصلی درنظر گرفته شده و رعایت می‌شود.

۴ـ **اجرای سیستم حسابداری** ـ پس از طراحی سیستم حسابداری، سیستم جدید به اجرا گذاشته می‌شود. در این مرحله، فرم‌ها، دستورالعمل‌ها، روش‌ها و وسایل و تجهیزات جدید استقرار یافته و آن دسته از وسایل و تجهیزات که دیگر کاربرد نداشته و زائد تشخیص داده شده است از سیستم حذف می‌گردد. انجام دادن این مرحله به برنامه‌ریزی دقیق و هماهنگ

نیاز دارد و ممکن است ماه‌ها طول بکشد. در این مرحله، به کلیه کارکنانی که مسئولیت اجرای سیستم را به عهده دارند باید آموزش کافی داده شود و کار آن‌ها همواره مورد ارزیابی قرار گیرد تا کارایی رضایت‌بخش حاصل گردد. در برخی موارد برای حصول اطمینان از جایگزینی سیستم جدید به جای سیستم قبلی بهتر است برای مدتی دو سیستم به طور همزمان اجرا شوند.

۵ـ بازنگری سیستم حسابداری ـ پس از گذشت مدتی از اجرای سیستم، میزان کارایی آن سنجیده شده و سیستم مورد بازنگری قرار می‌گیرد. نتایج حاصل از بازنگری سیستم طی گزارشی به مدیریت مؤسسه ارائه و در آن تغییرات و اصلاحات مورد لزوم برای بهبود سیستم حسابداری پیشنهاد می‌شود.

سیستم کنترل داخلی

پیاده‌کردن یک سیستم حسابداری در یک مؤسسه تنها وقتی می‌تواند مؤثر واقع شود که با یک سیستم کنترل داخلی قوی و کارآمد همراه باشد. سیستم کنترل داخلی شامل کلیه اقداماتی است که برای تأمین اطمینان نسبی [1] از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های مؤسسه صورت می‌گیرد و هدف اصلی آن بالا بردن کارایی و سودمندی عملیات مؤسسه است. به عبارت دیگر سیستم کنترل داخلی شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که به منظور دستیابی به اهداف زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ محافظت از دارایی‌ها در برابر اتلاف، سوءاستفاده و تقلب

۲ـ افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی

۳ـ حصول اطمینان از رعایت خط مشی‌ها، دستورالعمل‌ها و تصمیمات مدیریت در عمل

۴ـ ارزیابی عملکرد کلیه قسمت‌های مؤسسه و افزایش کارایی عملیات

کنترل‌های داخلی در مؤسسات مختلف به دو بخش عمده زیر تقسیم می‌شوند:

۱ـ کنترل‌های داخلی اداری (عملیاتی) ـ کنترل‌هایی هستند که بر صورت‌های مالی تأثیری ندارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون افزایش کارایی عملیات و حصول اطمینان از رعایت دستورالعمل‌ها، خط مشی‌ها و برنامه‌های مدیریت در عمل اتخاذ می‌شود. ملزم نمودن کارمندان فروش به تهیه گزارشی از فعالیت‌های انجام شده در خصوص مسافرت‌هایی که برای بررسی بازار فروش انجام می‌دهند یک نمونه از کنترل‌های داخلی اداری می‌باشد.

۲ـ کنترل داخلی حسابداری (مالی) ـ کنترل هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی‌ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی قابل اطمینان استقرار می‌یابند. جلوگیری از تردد افراد غیرمسئول در محوطه صندوق یک نمونه از کنترل‌های داخلی حسابداری می‌باشد.

حدود و وسعت اعمال کنترل‌های داخلی به اندازه، نوع فعالیت و سایر عوامل مؤثر در امور هر مؤسسه نظیر امکانات موجود بستگی دارد، ولی در هر صورت اجرای حداقلی از کنترل‌های داخلی در کلیه مؤسسات ضروری می‌باشد. به عنوان مثال، صدور فاکتور فروش، ضمیمه نمودن فاکتور خرید به سند حسابداری و سایر مدارک مستند برای اثبات صحت معاملات، تقریباً از جمله کنترل‌های مورد نیاز در کلیه موسسات می‌باشد.

۱ـ منظور از اطمینان نسبی یعنی این‌که هیچ کنترل داخلی، ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک مؤسسه نباید بیشتر از منافع مورد انتظار آن باشد.

کنترل رویدادهای مالی

در یک مؤسسه که از یک سیستم کنترل داخلی مؤثر برخوردار است، هر رویداد مالی باید از پنج مرحله: (۱) صدور مجوز، (۲) بررسی، (۳) تصویب، (۴) اجرا و (۵) ثبت عبور نماید. چنانچه هر یک از مراحل مزبور توسط فرد یا دایره مستقلی انجام شود، سیستم کنترل داخلی تقویت می‌شود و هیچ فرد یا دایره‌ای نمی‌تواند اشتباهات و تخلفاتی را مرتکب شده و آن را پنهان نگه دارد. به منظور تشریح تفکیک مسئولیت‌ها در یک مؤسسه، رویدادهای مالی مربوط به فروش کالا به طور نسیه در زیر نشان داده شده است:

۱ـ مدیریت مؤسسه **مجوز** فروش نسیه را برای مشتری خاصی به میزان معین صادر می‌کند.

۲ـ سفارش خرید مشتری در دایره فروش مورد **بررسی** قرار می‌گیرد و سپس برای تصویب به دایره اعتبارات ارسال می‌شود.

۳ـ دایره اعتبارات وضعیت اعتباری مشتری را برای تعیین میزان اعتبار و شرایط فروش بر اساس رویه‌های مؤسسه مورد بررسی قرار داده و **تصویب** می‌کند.

۴ـ دایره ارسال با دریافت کالا از انبار و ارسال آن برای مشتری، معامله را **انجام** می‌دهد.

۵ـ دایره حسابداری با استفاده از مدارکی که در دوایر فروش، اعتبارات و ارسال تهیه شده، معامله را در دفاتر **ثبت** و صورت‌حساب مشتری را تنظیم می‌کند.

هنگامی که مسئولیت‌های صدور مجوز، بررسی، تصویب، انجام و ثبت معاملات بدین ترتیب تفکیک شده باشد، هیچ‌یک از دوایر نمی‌توانند معامله بدون مجوز و بررسی نشده‌ای را انجام دهند، اما چنانچه این کنترل داخلی بر رویدادهای مالی فروش نسیه اعمال نگردد، خسارت وارده به مؤسسه و اتلاف دارایی‌ها حتمی خواهد بود. فرض کنید تمام کارکنان این مؤسسه بتوانند به هر مشتری و به هر مبلغی کالای نسیه بفروشند و ثبت رویداد مالی فروش نسیه به عهده فرد معینی در دایره حسابداری نباشد، تردیدی نیست که بخشی از فروش‌های نسیه در دفاتر ثبت نخواهد شد (عمدی یا سهوی) و بخشی هم که در دفاتر ثبت شده است چون بررسی اعتباری روی آن‌ها انجام نشده است، امکان عدم وصول برخی از آن‌ها قطعاً وجود خواهد داشت.

ویژگی‌های کلی یک سیستم کنترل

عوامل گوناگونی در کارایی یک سیستم کنترل داخلی نقش دارد، اما یک سیستم کنترل داخلی مؤثر باید از ویژگی‌های زیر برخوردار باشد:

۱ـ **کارکنان لایق و درستکار** ـ وجود کارکنان لایق و درستکار نقش بسیار مهمی در انجام به موقع برنامه‌ها و خط مشی‌ها و حفاظت از دارایی‌ها و اعمال کنترل داخلی در مؤسسات دارد. چنانچه کارکنان صلاحیت تخصصی نداشته و یا نادرست باشند، بسیاری از کنترل‌هایی که در مورد حفاظت از دارایی‌ها و تهیه مدارک حسابداری صحیح و قابل اعتماد برقرار می‌شود، بی‌اثر و بی‌حاصل خواهد شد.

۲ـ **تفکیک وظایف ناسازگار** ـ یکی از الزامات هر سیستم کنترل داخلی کارآمد آن است که وظایف مربوط به تصویب، انجام

دادن، ثبت معاملات در دفاتر و نگهداری عین دارایی‌ها از یکدیگر تفکیک گردد و هیچ فرد یا دایره‌ای نتواند به تنهایی یک معامله را از ابتدا تا انتها انجام دهد.

۳ـ تصویب درست معاملات ـ اشخاصی که مجوز انجام دادن معامله یا معاملاتی را می‌دهند نباید از حدود اختیارات خود تجاوز کنند و معاملات نیز باید براساس مجوزهای مربوط انجام شود، در غیر این صورت بسیاری از مزایای تفکیک وظایف از بین می‌رود.

۴ـ ثبت صحیح و به موقع معاملات ـ شخص یا اشخاصی که وظایف دفترداری را برعهده دارند باید معاملات را در زمان وقوع و به مبلغ صحیح و با اتکا به اسناد و مدارک مثبته در دفاتر و مدارک حسابداری ثبت و به حساب‌های مربوط در دفتر کل منتقل نمایند، تا تهیه صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری امکان‌پذیر گردد.

۵ـ امکان رجوع به سوابق معاملات ـ معاملاتی که در دفاتر و مدارک حسابداری ثبت می‌شود باید به اسناد و مدارک اولیه عطف داده شود تا رجوع به سوابق معاملات به سادگی امکان‌پذیر گردد. در غیر این صورت، کشف اشتباهات احتمالی، دست‌یافتن به اسناد و مدارک اولیه و بررسی صحت معاملات ثبت شده دشوار یا غیرعملی خواهد بود.

۶ـ دسترسی افراد مجاز به دارایی‌ها ـ یک سیستم کنترل داخلی در صورتی کارآمد خواهد بود که در آن اختیار و مسئولیت دسترسی و کنترل دارایی‌ها به افرادی معین و مجاز منحصر شود. دسترسی کارکنان غیرمجاز به دارایی‌های یک مؤسسه می‌تواند به مفقود شدن کالاها، نادرستی مدارک حسابداری و سوءاستفاده از دارایی‌های یک مؤسسه منجر گردد.

۷ـ شماره‌گذاری پیاپی اسناد و مدارک ـ یکی از رایج‌ترین و در عین حال قدیمی‌ترین روش‌های اعمال کنترل داخلی در مؤسسات، شماره‌گذاری پیاپی (سریال) اسناد و مدارک موجود در مؤسسه است. بر این اساس هر یک از انواع اسناد و مدارکی که در یک مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرد، مانند برگه سفارش خرید، فاکتور فروش، رسید صندوق و ... باید قبل از استفاده به طور پیاپی شماره‌گذاری شود. اسناد و مدارک دارای شماره‌گذاری پیاپی این مزیت را دارد که چنانچه یکی از اسناد و مدارک مفقود، پنهان و یا در محل خود بایگانی نشده باشد، توالی شماره‌ها به هم خورده و به این ترتیب امکان اطلاع از اشتباه و یا تقلب و سوء استفاده افزایش خواهد یافت.

۸ـ جابجایی کارکنان در مشاغل مختلف ـ جابجایی کارکنان از یک شغل به شغل دیگر علاوه بر این‌که مهارت و تجربه کارکنان را در مشاغل گوناگون افزایش می‌دهد، در تقویت کنترل داخلی مؤسسه نیز مؤثر می‌باشد. هنگامی که یک کارمند بداند پس از مدتی شخص دیگری کار او را تحویل خواهد گرفت، تلاش بیشتری برای انجام وظایف محوله مطابق برنامه‌ها و دستورالعمل‌های مؤسسه به عمل خواهد آورد. جابجایی کارکنان همچنین احتمال کشف اشتباهات و تخلفات واقع شده را نیز افزایش می‌دهد.

۹ـ مقایسه مدارک حسابداری با عین دارایی‌ها ـ یکی دیگر از روش‌های کنترل داخلی مطلوب آن است که مدارک حسابداری و عین دارایی‌ها در فواصل زمانی معین، توسط کارکنانی که مسئولیتی در نگهداری و حسابداری آن دارایی‌ها ندارند، مقایسه و مغایرات آن کشف و پی‌جویی شود.

روش‌های خاص کنترل

در مؤسسات بزرگ علاوه بر روش‌های معمول کنترل داخلی که مورد بحث قرار گرفت، روش‌های خاص دیگری نیز برای اعمال کنترل داخلی مؤثرتر به کار می‌رود که مهمترین آن‌ها به شرح زیر است:

۱- **حسابرسی داخلی -** مدیران مؤسسات بزرگ به دلیل گستردگی فعالیت‌ها و تعداد کارکنان و ... نمی‌توانند از تمام جزئیات امور مؤسسه خود باخبر باشند، لذا در این گونه مؤسسات به منظور افزایش کارایی عملیات یک واحد ستادی به نام "حسابرسی داخلی" ایجاد می‌شود که متشکل از حسابداران واجد صلاحیت است. واحد حسابرسی داخلی طبق برنامه‌ای مدون به طور مداوم و منظم معاملات و عملیات مالی را رسیدگی و اعمال کنترل‌های داخلی اداری و حسابداری مقرر را در کلیه قسمت‌های مؤسسه بررسی و ارزیابی نموده و یافته‌های خود از عدم کارایی کنترل‌های داخلی را طی گزارشی همراه با پیشنهادهایی به منظور بهبود عملکرد مؤسسه به مدیریت گزارش می‌دهد.

۲- **برنامه‌ریزی مالی -** یکی دیگر از روش‌های خاص اعمال کنترل داخلی که در مؤسسات بزرگ به کار گرفته می‌شود، تهیه برنامه مالی است که در آن میزان فعالیت‌های مختلف با برآورد اقلامی چون حجم فروش، هزینه‌ها و موجودی نقد برای یک یا چند دوره آتی پیش‌بینی می‌شود. این برنامه طی سال مرتباً با نتایج واقعی مقایسه شده و هرگونه انحراف از آن تعیین و مورد بررسی قرار می‌گیرد. این مقایسه مستمر بین برنامه‌ریزی مالی و نتایج واقعی موجب تقویت کنترل داخلی می‌گردد.

محدودیت‌ها و هزینه سیستم کنترل داخلی

اگرچه استقرار سیستم کنترل داخلی در اداره امور مؤسسات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و موجب محافظت از دارایی‌ها و جلوگیری از سوء استفاده و تقلب و بی‌کفایتی می‌شود، اما باید توجه داشت که هیچ سیستم کنترل داخلی خلل‌ناپذیر نیست و نمی‌تواند راه کلیه خطاهای احتمالی را ببندد. تبانی دو یا چند کارمند نادرست حداقل در کوتاه‌مدت می‌تواند باعث بی‌اثر ساختن سیستم کنترل داخلی گردد، همچنین سهل‌انگاری کارکنان و عدم درک صحیح دستورالعمل‌ها و برنامه‌های مؤسسه نیز یکی دیگر از عوامل اختلال در سیستم کنترل داخلی است. نکته دیگری که در طراحی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی باید درنظر گرفته شود، هزینه طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی است که نباید بیشتر از منافع مورد انتظار حاصل از اجرای آن باشد. بنابراین سیستم کنترل داخلی در هر مؤسسه‌ای باید براساس نیازهای مؤسسه و منافع حاصل از استقرار آن طراحی و اجرا شود.

کنترل‌های داخلی در مؤسسات کوچک

برقراری یک سیستم کنترل داخلی مؤثر در مؤسسات کوچک به مراتب دشوارتر از مؤسسات بزرگ است، زیرا به دلیل محدود بودن تعداد کارکنان اصولاً امکان تفکیک کلیه وظایف و مسئولیت‌ها در این گونه مؤسسات وجود ندارد یا امکان آن بسیار ناچیز است. با این وجود، برخی از کنترل‌ها در مؤسسات بسیار کوچک که فقط یک یا دو کارمند دارند نیز قابل اعمال است. به عنوان مثال، شماره‌گذاری پیاپی اسناد و مدارک مالی مانند فاکتور فروش، رسید صندوق و ... می‌تواند مانع جابجایی یا فراموشی در ثبت این گونه مدارک شود.

یکی از عوامل مهمی که می‌تواند کنترل داخلی مؤسسات کوچک را تقویت کند، مشارکت صاحب مؤسسه در اعمال روش‌های اصلی کنترل است.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ سیستم عبارت است از مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته که:

الف) داده‌ها را پردازش می‌کند. ب) ستاده‌ها را تولید می‌کند.

ج) برای نیل به یک یا چند هدف به هم وابسته‌اند. د) هر سه مورد

۲ـ عبارت "یک سیستم چیزی بیش از مجموع اجزای خود است" بیانگر کدامیک از خصوصیات سیستم است؟

الف) کل‌گرایی ب) هدف‌گرایی ج) تمایز اجزا د) پیوستگی اجزا

۳ـ جمع‌آوری نتایج ستاده‌ها و استفاده مجدد از آن‌ها برای بهبود عملکرد سیستم .... نامیده می‌شود.

الف) بازخورد ب) تغییرشکل ج) هدف‌گرایی د) پیوستگی اجزا

۴ـ کدامیک از موارد زیر نشان‌دهنده شروع پردازش رویدادهای مالی است؟

الف) تجزیه و تحلیل اسناد و مدارک اولیه

ب) ثبت دفتر روزنامه براساس اسناد و مدارک

ج) ثبت دفاتر کل و معین براساس اسناد و مدارک

د) انتقال ثبت‌های انجام شده از دفتر روزنامه به دفتر کل

۵ـ محصول نهایی سیستم حسابداری .... است.

الف) اسناد حسابداری ب) دفاتر قانونی ج) اسناد و مدارک مثبته د) صورت‌های مالی اساسی

۶ـ اختلاف سیستم‌های حسابداری دستی و کامپیوتری در .... است.

الف) وسایل بایگانی مدارک مالی ب) وسایل پردازش رویدادهای مالی

ج) تهیه نوع صورت‌ها و گزارش‌های مالی د) هر سه مورد

۷ـ آخرین مرحله ایجاد یک سیستم حسابداری .... است.

الف) طراحی سیستم ب) اجرای سیستم ج) آزمایش سیستم د) تجزیه و تحلیل سیستم

۸ـ کدامیک از موارد زیر از اهداف سیستم کنترل داخلی محسوب نمی‌شود؟

الف) حفاظت از دارایی‌ها ب) کشف تقلبات مدیریت

ج) افزایش کارایی عملیات د) افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی

۹ـ کنترل‌های داخلی به دو دسته .... تقسیم می‌شوند.

الف) اولیه و ثانویه ب) مالی و حسابداری ج) مالی و عملیاتی د) اداری و عملیاتی

۱۰ـ مدیریت مؤسسه بازرگانی سپید مدعی است که تعدادی از فاکتورهای فروش مفقود شده است، ولی دقیقاً تعداد آن‌ها را نمی‌داند. این مشکل ناشی از کدامیک از موارد زیر است؟

الف) عدم تفکیک وظایف در قسمت فروش
ب) عدم بکارگیری کارکنان لایق و درستکار
ج) عدم شماره‌گذاری پیاپی فاکتورهای فروش
د) سهل‌انگاری کارکنان در بایگانی فاکتورهای فروش

۱۱ـ برنامه‌ریزی مالی موجب تقویت کنترل‌های داخلی می‌گردد، زیرا:

الف) موجب تسهیل در سیستم حسابداری مؤسسه می‌شود.
ب) مقایسه مستمر بین برنامه و نتایج واقعی را ممکن می‌سازد.
ج) عملیات مؤسسه را برای یک یا چند دوره آتی پیش‌بینی می‌کند.
د) امکان اطلاع از اشتباه و تقلب و سوء استفاده احتمالی را نشان می‌دهد.

۱۲ـ تعداد کارکنان یک مؤسسه کوچک برای تفکیک مناسب وظایف و مسئولیت‌ها کافی نیست. کدامیک از موارد زیر می‌تواند سیستم کنترل داخلی مؤسسه را تقویت کند؟

الف) استخدام پرسنل موقت برای ایجاد امکان تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها
ب) واگذاری مسئولیت مستقیم و کامل هر یک از بخش‌های مؤسسه به یکی از کارکنان
ج) مشارکت مستقیم صاحب مؤسسه در امور اساسی حسابداری و فعالیت‌های کنترلی آن
د) هر سه مورد

مسائل

۱ـ۱ـ در فروشگاه شهرزاد که یک مؤسسه خرده فروشی است، صندوق‌دار در پایان هر روز وجه نقد حاصل از فروش را شمارش و آن را با نوار ماشین مقایسه نموده و موارد اختلاف را در گزارشی یادداشت می‌کند. سپس وجوه نقد را به حساب بانک واریز نموده و رسید بانکی مربوط و گزارش تهیه شده را به قسمت حسابداری ارسال می‌کند.

مطلوبست: تعیین این‌که:

۱) چه نقطه ضعفی در سیستم کنترل داخلی فروشگاه وجود دارد؟
۲) چگونه می‌توان این نقطه ضعف را برطرف کرد؟

۱ـ۲ـ مؤسسه بازرگانی شهر باران چهار کارمند دارد که هر یک وظایف زیر را انجام می‌دهند:

۱ـ آقای احمدی مسئولیت خرید، دریافت کالا و انبارداری را به عهده دارد.
۲ـ آقای محمدی مسئولیت دفترداری، صندوق و دریافت مطالبات از مشتریان را به عهده دارد.
۳ـ آقای حمیدی مسئول فروش نقدی، تحویل کالا به مشتریان و صدور اعلامیه برگشت از فروش و تخفیفات است.
۴ـ آقای محمودی مسئول امور پرسنلی، حضور و غیاب، تهیه لیست و پرداخت حقوق کارکنان و سایر مخارج مؤسسه است.

مدیریت مؤسسه معتقد است که نحوه تقسیم وظایف به شرح فوق، مسئولیت اجرای هر یک از مراحل کار را دقیقاً

روشن نموده و ضمن صرفه‌جویی در هزینه‌های پرسنلی، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر در مؤسسه ایجاد گردیده است.

مطلوبست:

۱) نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی مؤسسه را بیان کنید.

۲) به نظر شما وظایف مزبور چگونه باید بین چهار نفر تقسیم شود تا کنترل داخلی مؤثری در مؤسسه برقرار گردد.

۳ـ۱ـ در مقابل در ورودی سینما شهر قشنگ یک گیشه بلیط فروشی قرار دارد. مسئول فروش بلیط پس از دریافت وجه نقد بلیط‌های مورد درخواست مشتریان را به ایشان تحویل می‌دهد. بلیط‌ها در دسته‌های صدتایی چاپ و به طور سریال شماره‌گذاری شده است. بلیط‌ها از وسط "پرفراژ" شده و شماره سریال آن هم در سمت چپ و هم در سمت راست چاپ شده است.

مشتریان هنگام ورود به سینما بلیط خود را به نگهبانی که در مقابل در ایستاده است تحویل می‌دهند. نگهبان بلیط را از مشتری دریافت و آن را از محل پرفراژ پاره می‌کند، یک نیمه از آن را به مشتری تحویل می‌دهد تا داخل سینما شود و نیمه دیگر را در کیسه‌ای که کنار وی قرار دارد، می‌اندازد.

هر روز تعداد مشخصی بلیط در دسته‌های صد تایی توسط حسابداری سینما تحویل مسئول فروش بلیط شده و در پایان کار وجوه حاصل از فروش و بلیط‌های فروخته نشده از وی تحویل گرفته می‌شود.

مطلوبست: تعیین این‌که:

۱) چه کنترل‌های داخلی در این سینما برقرار شده است؟

۲) چه اقدامات دیگری باید به طور مرتب توسط مدیر سینما و یا یکی دیگر از کارکنان انجام شود تا این سیستم کنترل داخلی به خوبی کار کند؟

۳) بلیط فروش و نگهبان چگونه می‌توانند با تبانی یکدیگر سوء استفاده کنند؟

۴) در صورت تبانی بلیط فروش و نگهبان، کدامیک از عوامل سیستم کنترل داخلی سینما ممکن است سوءاستفاده آنان را فاش سازد؟

فصل دوم

وجوه نقد

وجه نقد سیال‌ترین دارایی و وسیله مبادلات است که از آن برای خرید کالاها و خدمات و تسویه تعهدات استفاده می‌شود، از این رو در حسابداری مبنای اندازه‌گیری و گزارشگری سایر اقلام ترازنامه قرار گرفته است. وجه نقد را می‌توان نقطه آغاز و پایان چرخه عملیاتی تصور نمود، بدین معنا که هر چرخه از عملیات واحد تجاری با پرداخت (یا تعهد پرداخت) وجه نقد شروع می‌شود و با دریافت (یا اخذ تعهد پرداخت) وجه نقد پایان می‌یابد.

وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی به کسر اضافه برداشت‌های بانکی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد. بدین ترتیب وجه نقد انواع سکه و اسکناس، موجودی حساب‌جاری نزد بانک‌ها، سپرده‌های دیداری (سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بدون سررسید)، موجودی سپرده‌های قرض‌الحسنه پس‌انداز، موجودی تنخواه‌گردان‌ها و هر نوع وسیله معامله که از طرف بانک به عنوان وجه نقد پذیرفته شود را دربر می‌گیرد.

موارد زیر به عنوان وجه نقد محسوب نمی‌شوند:

۱ـ اقلام معادل وجه نقد[1] ـ این‌گونه اقلام به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت طبقه‌بندی می‌شوند.

۲ـ چک‌های وعده‌دار و رسید پرداخت‌های موقت (مانند رسید مساعده کارکنان) ـ این‌گونه اقلام جزء حساب‌های دریافتنی به شمار می‌آیند.

۳ـ موجودی تمبرهای پستی ـ این گونه اقلام به عنوان پیش‌پرداخت هزینه طبقه‌بندی می‌شوند.

۴ـ سپرده‌هایی که استفاده از آن‌ها برای مصارف خاصی محدود شده است، مانند سپرده بازخرید خدمت کارکنان و سپرده بازخرید اوراق قرضه. این سپرده‌ها تحت سرفصل سرمایه‌گذاری‌ها یا سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند.

۵ـ هرگونه وجوه نقدی که استفاده از آن محدود شده باشد، مانند وجوه مسدود شده بانکی به دستور مقامات قضایی. این‌گونه وجوه تحت سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. البته در صورتی که محدودیت ظرف یک سال از تاریخ

۱ـ معادل وجه نقد عبارت است از سرمایه‌گذاری کوتاه مدت سریع‌التبدیل به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد و موعد آن در زمان تحصیل تا سررسید حداکثر سه ماه باشد.

ترازنامه برطرف شود، این‌گونه اقلام را می‌توان به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی کرد.

۶ـ مانده‌های جبرانی که هنگام دریافت تسهیلات از بانک، تا پرداخت کامل اقساط سپرده می‌گردد. این‌گونه وجوه تحت سرفصل سرمایه‌گذاری‌ها یا سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند.

به‌طور خلاصه، معیار کلی برای تشخیص وجوه نقد این است که:

۱ـ وسیله معامله باشد.

۲ـ بدون صرف وقت و به آسانی برای پرداخت تعهدات جاری در دسترس باشد.

۳ـ مدیریت واحد تجاری در استفاده از آن برای ایفای تعهدات با هیچ‌گونه محدودیتی مواجه نباشد.

مدیریت وجوه نقد

مدیریت وجه نقد در هر واحد تجاری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است زیرا:

اولاً ـ وجه نقد به واسطه ویژگی‌های خاص خود در سهولت جابجایی و مطلوبیت همگانی آن بیشتر از هر دارایی دیگری در معرض خطر اختلاس و سوء استفاده قرار داشته و در نتیجه ایجاب می‌کند که نظارت دقیق و مستمر بر معاملات نقدی اعمال شود.

ثانیاً ـ از آنجا که کمبود نقدینگی بیانگر عدم توانایی واحد تجاری در بازپرداخت بدهی‌ها می‌باشد و نگهداری مازاد بر نیاز آن نیز موجب راکد و بلااستفاده ماندن بخشی از دارایی‌های واحد تجاری می‌گردد، لذا کنترل میزان وجوه نقد نیاز به اعمال مدیریت قوی و مستمر دارد.

مدیریت وجوه نقد عموماً بر دو محور استوار است:

۱ـ برنامه‌ریزی وجوه نقد

۲ـ اعمال کنترل‌های داخلی برای وجوه نقد

به طور کلی، وظایف و مسئولیت‌های مدیریت در رابطه با وجوه نقد را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

۱ـ حصول اطمینان از دسترسی به موقع به وجه نقد کافی برای انجام عملیات واحد تجاری

۲ـ سرمایه‌گذاری وجوه نقد مازاد و بلااستفاده

۳ـ جلوگیری از سرقت، اختلاس و سوء استفاده از وجه نقد

کنترل وجوه نقد

کنترل وجوه نقد مستلزم برنامه‌ریزی برای تأمین نیازمندی‌های آتی به وجوه نقد، کنترل دریافت‌ها و پرداخت‌ها، نگهداری حساب‌های صحیح برای ثبت و طبقه‌بندی معاملات نقدی و تنظیم گزارش‌های روزانه یا هفتگی در خصوص وضعیت نقدینگی می‌باشد. برای حصول اطمینان از صحت کنترل وجوه نقد به بهترین نحو ممکن باید اقدامات زیر به عمل آید:

۱ـ تنظیم بودجه نقدی برای دریافت‌ها و پرداخت‌های واحد تجاری

۲ـ نگهداری حساب دریافت و پرداخت نقدی، به نحوی که از استفاده بدون مجوز از وجوه نقد و یا پرداخت‌های نقدی نادرست جلوگیری شود.

۳ـ ایجاد سیستم کنترل داخلی، به نحوی که مسئولیت دریافت و پرداخت وجوه از مسئولیت ثبت حساب‌ها و نگهداری مدارک جدا شود.

۴ـ تهیه و تنظیم گزارش وضعیت نقدینگی به صورت روزانه، هفتگی، ماهانه و سالانه برای استفاده مدیریت به منظور حصول اطمینان از این‌که وجه نقد طبق برنامه از پیش تعیین شده تحصیل و به مصرف رسیده است.

کنترل دریافت‌های نقدی

هدف از ایجاد کنترل دریافت‌های نقدی، حصول اطمینان از دریافت و ثبت به موقع کلیه مبالغ قابل دریافت توسط واحد تجاری می‌باشد. روش‌های کنترل در واحدهای تجاری مختلف به دلیل متفاوت بودن فعالیت آن‌ها و متنوع بودن منابع دریافت‌های نقدی متفاوت است، اما روش‌های زیر را در اکثر واحدهای تجاری می‌توان به‌کار گرفت:

۱ـ تفکیک مسئولیت دریافت وجوه نقد از مسئولیت ثبت حساب‌ها و نگهداری مدارک آن. این عمل موجب می‌شود که یک فرد نتواند اختلاس وجوه نقد را با عدم ثبت یا ثبت ساختگی پنهان کند.

۲ـ ثبت فوری کلیه دریافت‌ها و واریز آن به حساب بانک در پایان هر روز

۳ـ تمرکز کلیه دریافت‌های نقدی، در دایره صندوق

۴ـ صدور رسید در برابر کلیه دریافت‌های نقدی. رسیدهای مذکور باید دارای شماره سریال و مهر و امضای شخص مسئول باشد.

۵ـ نظارت مستمر بر وجوه نقد دریافتی و همچنین گزارش‌هایی که در ارتباط با آن به مدیریت ارائه می‌شود.

کنترل پرداخت‌های نقدی

پرداخت‌های نقدی در واحدهای تجاری مختلف برای مقاصد متعدد به شکل‌های گوناگون صورت می‌گیرد. چنانچه کنترل مؤثری بر پرداخت‌های نقدی اعمال نگردد، به علت سهولت در پنهان نگه داشتن جریان پرداخت‌های نقدی، اختلاس‌های بسیاری به وقوع خواهد پیوست. گرچه هر واحد تجاری باید سیستمی متناسب با نوع نیازها و شرایط خاص خود تنظیم نماید، ولی موارد زیر برای همه سیستم‌ها جنبه اساسی دارد:

۱ـ تفکیک مسئولیت پرداخت‌های نقدی، صدور چک، امضای چک، تحویل چک و ثبت حساب‌ها و نگهداری مدارک از یکدیگر

۲ـ انجام کلیه پرداخت‌ها براساس مجوزهای صادره توسط مقامات مجاز، به نحوی که هیچ پرداختی بدون مجوز صورت نگیرد.

۳ـ انجام کلیه پرداخت‌ها (به استثنای مبالغ جزئی که از محل تنخواه گردان پرداخت می‌شود) از طریق صدور چک

۴ـ عدم صدور چک در وجه حامل

۵ـ صدور و امضای چک پس از انجام بررسی‌های لازم و کسب اطمینان از وجود مدارک کافی

۶ـ کنترل مدارک مربوط به پرداخت‌های نقدی قبل از تحویل چک به گیرنده توسط فردی غیر از صادرکننده چک

۷ـ ایجاد تنخواه‌گردان با تصویب مدیریت (در صورت ضرورت)

۸ـ کنترل مانده حساب صندوق با مانده وجوه نقد نزد صندوق به طور اتفاقی و دوره‌ای

۹ـ نظارت مستمر بر پرداخت‌های نقدی و امور تنظیم و ثبت حساب‌ها و نگهداری مدارک آن

۱۰ـ ممهور نمودن کلیه اسناد هزینه پرداخت شده به مهر "باطل شد" یا "پرداخت شد"

حسابداری انواع وجوه نقد

حسابداری عملیات نقدی واحدهای تجاری شامل حساب‌های "صندوق"، "تنخواه گردان" و "بانک" می‌باشد که جزئیات آن در زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

صندوق

در واحدهای تجاری که برخی از عملیات دریافت و پرداخت آن‌ها به صورت نقد می‌باشد، حسابی تحت عنوان "صندوق" در دفاتر افتتاح و عملیات دریافت و پرداخت از طریق حساب مزبور صورت می‌گیرد. بدین منظور وجوهی که برای مصارف صندوق از بانک گرفته می‌شود به بدهکار حساب صندوق و پرداخت‌هایی که از صندوق صورت می‌گیرد به بستانکار حساب مزبور منظور می‌شود.

در پایان هر روز موجودی صندوق شمارش شده و با مانده حساب صندوق در دفاتر مطابقت داده می‌شود. چنانچه موجودی صندوق کسری یا اضافی داشته و مبلغ آن بااهمیت باشد، مراتب بایستی مورد بررسی قرار گرفته و دلایل آن روشن شود، اما در صورتی که مبلغ کسری یا اضافی کم‌اهمیت باشد، مابه‌التفاوت به حسابی تحت عنوان "کسر و فزونی صندوق" منظور می‌شود. مانده حساب کسر و فزونی صندوق در پایان دوره مالی به عنوان سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود[1].

مثال ۱-۲- در تاریخ ۱۳X۱/۲/۱۵ وجه نقد نزد صندوق شمارش گردید که بالغ بر ۱۴۶,۰۰۰ ریال بود، در حالی که مانده حساب صندوق در دفاتر مبلغ ۱۴۷,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۱۵	کسر و فزونی صندوق	۱,۰۰۰	
	صندوق		۱,۰۰۰

تنخواه گردان

برای ایجاد کنترل‌های داخلی مطلوب‌تر، واحدهای تجاری همواره سعی می‌کنند وجوه نقد خود را نزد بانک‌ها نگهداری کنند و پرداخت‌های خود را از طریق چک انجام دهند، اما استفاده از چک برای پرداخت هزینه‌های جزئی و مستمر مانند هزینه‌های ایاب و ذهاب، هزینه‌های پستی، ملزومات دفتری و نظایر آنکه به دفعات در طی دوره صورت می‌گیرد، عملی نمی‌باشد. از این رو برای انجام چنین پرداخت‌هایی معمولاً وجوهی به عنوان تنخواه در اختیار فرد یا افرادی قرار می‌گیرد تا از محل آن هزینه‌های مزبور را پرداخت نمایند. به این وجوه اصطلاحاً **تنخواه گردان** می‌گویند. مبلغی که در اختیار تنخواه‌دار قرار می‌گیرد معمولاً تابعی از هزینه‌هایی است که طی یک دوره مورد انتظار - مثلاً یک ماهه - توسط وی پرداخت می‌شود.

۱- در برخی از واحدهای تجاری، ماهانه مبلغی به عنوان فوق‌العاده کسر صندوق به صندوقدار پرداخت می‌شود. در این حالت صندوقدار مسئول جبران کسری صندوق بوده و بابت کسری و اضافی صندوق ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.

هنگامی که مبلغی به عنوان تنخواه در اختیار تنخواه‌دار قرار می‌گیرد، لازم است حسابی تحت عنوان "تنخواه‌گردان" در دفاتر افتتاح و مبلغ تنخواه‌گردان در بدهکار این حساب ثبت شود.

پس از انجام هزینه‌ها توسط تنخواه‌دار و ارائه اسناد هزینه به دایره حسابداری و تأیید آن‌ها، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

هزینه‌ها	×	
تنخواه‌گردان		×

به طور ادواری، بابت تجدید تنخواه، چکی معادل جمع کل اسناد هزینه تأیید شده از محل حساب بانکی واحد تجاری صادر می‌شود که ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

تنخواه‌گردان	×	
بانک		×

مانده حساب تنخواه‌گردان باید در پایان سال مالی یا هنگام تعویض تنخواه‌دار تسویه شود. بدین ترتیب تنخواه‌دار علاوه بر اسناد هزینه، مانده تنخواه‌گردان را به حساب بانک یا صندوق واحد تجاری واریز نموده و قبض واریزی را همراه با اسناد هزینه به دایره حسابداری تحویل می‌دهد تا به منظور ارائه صحیح مانده‌های پایان سال، در دوره مربوط ثبت شود.

مثال ۲ـ۲ـ شرکت منیژه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۱ به منظور پرداخت‌های جزئی مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار آقای الف به عنوان تنخواه‌گردان قرارداد. عملیات تنخواه‌گردان در یک ماهه پایان سال به شرح زیر است:

۱۳X۱/۱۲/۱۵ آقای الف اسناد هزینه زیر را به دایره حسابداری ارائه نمود که پس از بررسی، مورد تأیید قرار گرفت:

	ریال
هزینه ملزومات اداری	۲۰۰,۰۰۰
هزینه تعمیر ساختمان	۲۳۵,۰۰۰
سایر هزینه‌ها	۵۰,۰۰۰
	۴۸۵,۰۰۰

۱۳X۱/۱۲/۱۶ چکی معادل هزینه‌های فوق صادر و به آقای الف تسلیم گردید.

۱۳X۱/۱۲/۲۸ آقای الف اسناد هزینه زیر را به دایره حسابداری ارائه نمود که پس از بررسی، مورد تأیید قرار گرفت:

	ریال
هزینه سوخت	۳۰۰,۰۰۰
هزینه پست	۶۵,۰۰۰
سایر هزینه‌ها	۸۰,۰۰۰
	۴۴۵,۰۰۰

همچنین در این تاریخ آقای الف مانده تنخواه‌گردان را به حساب بانکی شرکت واریز نموده و قبض واریزی را همراه با اسناد هزینه به دایره حسابداری تحویل داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت منیژه

حل:

۱۳X۱/۱۲/۱	تنخواه گردان	۵۰۰,۰۰۰	
	بانک		۵۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۱۲/۱۵	هزینه‌ها	۴۸۵,۰۰۰	
	تنخواه گردان		۴۸۵,۰۰۰
۱۳X۱/۱۲/۱۶	تنخواه گردان	۴۸۵,۰۰۰	
	بانک		۴۸۵,۰۰۰
۱۳X۱/۱۲/۲۸	هزینه‌ها	۴۴۵,۰۰۰	
	بانک	۵۵,۰۰۰	
	تنخواه گردان		۵۰۰,۰۰۰

حساب بانک[۱]

واحدهای تجاری به دلایل متعدد ترجیح می‌دهند که موجودی نقد خود را نزد بانک‌ها نگهداری نمایند و دریافت‌ها و پرداخت‌های عمده خود را از طریق سیستم بانکی انجام دهند. برای این منظور یک یا چند حساب در یک یا چند بانک مختلف افتتاح کرده و دریافت‌های نقدی خود از بابت فروش نقدی، دریافت از بدهکاران و ... را روزانه به حساب بانک واریز نموده و پرداخت‌های خود را (به استثنای پرداخت‌های جزئی که از طریق تنخواه‌گردان صورت می‌گیرد) با صدور چک از حساب‌جاری خود در بانک می‌پردازند. دارندگان حساب‌جاری در بانک علاوه بر کنترل وجوه خود از مزایایی به شرح زیر برخوردار می‌باشند:

۱ـ محافظت فیزیکی موجودی نقد توسط بانک

۲ـ به حداقل رساندن خطر سوء استفاده و سرقت موجودی نقد

۳ـ سهولت در انتقال موجودی نقد به دیگران از طریق صدور چک

۴ـ پرداخت بدهی مشتریان به طور مستقیم از طریق حواله به حساب‌جاری واحد تجاری

۵ـ بهره‌مند شدن از مزایای خدمات بانکی با حداقل هزینه و صرفه‌جویی در وقت

هنگامی که واحدهای تجاری برای عملیات دریافت و پرداخت خود از حساب‌جاری استفاده می‌کنند بانک‌ها معمولاً به طور ماهانه یا در هر موقعی که واحد تجاری تقاضا کند، گزارشی حاوی کلیه عملیات مربوط به حساب‌جاری را تهیه و برای واحد تجاری ارسال می‌دارند. به این گزارش اصطلاحاً "صورت‌حساب بانکی" اطلاق می‌شود[۲].

پس از دریافت صورت‌حساب بانک، مانده حساب بانک طبق دفاتر با مانده صورت‌حساب بانک مطابقت داده می‌شود.

۱ـ در اصطلاح حسابداری، حساب بانک فقط به حساب‌های جاری اطلاق می‌شود.

۲ـ صورت‌حساب بانکی حاوی مانده حساب واحد تجاری در ابتدای دوره و همچنین کلیه وجوه واریزی به حساب و وجوه برداشت شده از آن در طی دوره می‌باشد. لازم به ذکر است که وضعیت ثبت حساب‌ها در صورت‌حساب بانکی عکس وضعیت ثبت حساب‌ها در دفاتر واحد تجاری می‌باشد، یعنی کلیه وجوه واریز شده به حساب در ستون بستانکار و کلیه پرداخت‌ها و برداشت‌ها در ستون بدهکار صورت‌حساب منظور می‌شود.

چنانچه بانک و واحد تجاری، هیچ اشتباهی مرتکب نشده باشند و همه وجوه واریزی و برداشتی به حساب بانک منظور شده و تمام چک‌های صادره طی دوره به بانک ارائه شده باشد مانده حساب بانک طبق دفاتر با مانده صورت‌حساب بانک مطابقت خواهد کرد، اما در عمل به ندرت امکان دارد چنین وضعی به وجود آید. عللی که موجب می‌شود مانده حساب بانک طبق دفاتر و صورت‌حساب بانک مغایرت پیدا کنند به سه دسته تقسیم می‌شود:

۱ـ اقلامی که در دفاتر واحد تجاری ثبت شده ولی در صورت‌حساب بانک منظور نشده است، شامل:

الف ـ وجوه بین راهی ـ وجوهی است که در آخرین روزهای ماه به حساب‌جاری واحد تجاری واریز شده و در دفاتر ثبت گردیده است ولی بانک آن‌ها را در ابتدای ماه بعد ثبت خواهد کرد. مانند وجوه واریز شده به حساب‌جاری واحد تجاری توسط یکی از بدهکاران در پایان ماه از طریق یکی از شعب دیگر بانک، که در همان روز در دفاتر واحد تجاری ثبت شده ولی ممکن است بانک این واریزی را با چند روز تأخیر به حساب منظور نماید.

ب ـ چک‌های معوق ـ چک‌هایی هستند که توسط واحد تجاری صادر و در دفاتر ثبت شده است، اما تا تاریخ ارسال صورت‌حساب به واحد تجاری، توسط ذینفع جهت وصول به بانک ارائه نشده است.

۲ـ اقلامی که در صورت‌حساب بانک منظور شده ولی در دفاتر واحد تجاری ثبت نشده است، شامل:

الف ـ وصولی‌های بانک ـ وجوهی است که به حساب‌جاری واحد تجاری واریز شده ولی اعلامیه بانکی آن هنوز به واحد تجاری نرسیده و به همین دلیل در دفاتر ثبت نشده است. مانند وصولی از بدهکاران و وصول وجه اسناد در جریان وصول.

ب ـ برداشت‌های بانک ـ وجوهی است که بانک از حساب‌جاری واحد تجاری برداشت نموده ولی به دلیل نرسیدن اعلامیه بانکی در دفاتر ثبت نشده است. مانند اقساط تسهیلات مالی دریافتی، کارمزد گشایش اعتبار اسنادی و هزینه صدور دسته چک.

۳ـ اشتباهات در ثبت اقلام در دفاتر طرفین ـ هرگاه واحد تجاری یا بانک بنا به دلایل مختلف در ثبت حساب بانک مرتکب اشتباهی شوند، این امر موجب مغایرت بین مانده حساب بانک طبق دفاتر و صورت‌حساب بانک خواهد شد. مانند اشتباه بانک در واریز نمودن وجوه اشخاص دیگر به حساب‌جاری واحد تجاری و بیشتر یا کمتر ثبت کردن مبلغ چک صادره در دفاتر توسط واحد تجاری.

صورت مغایرت بانکی

پس از تعیین اقلام مغایرت، موارد اختلاف و نتایج حاصله در گزارشی تحت عنوان "صورت مغایرت بانکی" نشان داده می‌شود. صورت مغایرت بانکی معمولاً برای مقاصد زیر تهیه می‌شود:

۱ـ به دست آوردن مانده صحیح حساب بانک برای انعکاس در ترازنامه

۲ـ کشف اشتباهات رخ داده توسط بانک و واحد تجاری در ثبت رویدادهای نقدی

۳ـ فراهم آوردن اطلاعات لازم برای به روز درآوردن دفاتر

صورت مغایرت بانکی باید دارای عنوانی شامل سه سطر به شرح زیر می‌باشد:

سطر اول ـ نام واحد تجاری دارنده حساب

سطر دوم ـ عنوان گزارش، یعنی "صورت مغایرت بانکی حساب‌جاری شماره .... بانک ...."

سطر سوم ـ تاریخ، که به تاریخ یک روز معین است.

فرایند تهیه صورت مغایرت بانکی

برای تهیه صورت مغایرت بانکی اقدامات زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ اقلام مندرج در ستون بدهکار حساب بانک در دفاتر واحد تجاری با اقلام مندرج در ستون بستانکار صورت‌حساب بانک و اقلام مندرج در ستون بستانکار حساب بانک در دفاتر واحد تجاری با اقلام مندرج در ستون بدهکار صورت‌حساب بانک مطابقت داده می‌شود. اقلامی که هم در صورت‌حساب بانک و هم در دفاتر واحد تجاری ثبت شده باشند با علامت تیک (√) مشخص می‌شوند و دور اقلامی که مورد اختلاف می‌باشند خط کشیده می‌شود. به این اقلام، "اقلام باز" می‌گویند.

۲ـ ماهیت اقلام باز به شرح زیر تعیین می‌شود:

الف ـ اقلام باز بدهکار دفتر، وجوه بین راهی می‌باشد که به مانده صورت‌حساب بانک اضافه می‌شود.

ب ـ اقلام باز بستانکار دفتر، چک‌های معوق می‌باشد که از مانده صورت‌حساب بانک کسر می‌شود.

ج ـ اقلام باز بستانکار صورت‌حساب بانک، وصولی‌های بانک می‌باشد که به مانده طبق دفاتر واحد تجاری اضافه می‌شود.

د ـ اقلام باز بدهکار صورت‌حساب بانک، برداشت‌های بانک می‌باشد که از مانده طبق دفاتر واحد تجاری کسر می‌شود.

هـ ـ هرگونه اشتباه در دفاتر واحد تجاری و یا صورت‌حساب بانک، برحسب مورد، به مانده طبق دفاتر واحد تجاری یا صورت‌حساب بانک اضافه و یا از آن کسر می‌شود.

۳ـ صورت مغایرت بانکی تهیه می‌شود. لازم به ذکر است در مواردی که در دوره قبل چک معوق وجود داشته و در دوره جاری در صورت‌حساب بانک منعکس نشده باشد (از حساب‌جاری برداشت نشده باشد)، باید مجدداً در صورت مغایرت بانکی دوره جاری منعکس گردد.

۴ـ ثبت‌های اصلاحی در دفاتر واحد تجاری صورت می‌گیرد.

شکل صورت مغایرت بانکی

صورت مغایرت بانکی را می‌توان به شکل T یا به صورت ستونی نشان داد. در زیر هر دو شکل ارائه شده است.

شرکت نمونه

صورت مغایرت بانکی

در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

	ریال	ریال		ریال	ریال
مانده حساب بانک طبق دفاتر		×	مانده طبق صورت‌حساب بانک		×
اضافه می‌شود:			اضافه می‌شود:		
وصولی‌های بانک	×		وجوه بین راهی	×	
اشتباه واحد تجاری	×		اشتباه بانک	×	
		×			×
کسر می‌شود:			کسر می‌شود:		
برداشت‌های بانک	(×)		چک‌های معوق	(×)	
اشتباه واحد تجاری	(×)		اشتباه بانک	(×)	
		(×)			(×)
مانده صحیح بانک		×	مانده صحیح بانک		×

شرکت نمونه

صورت مغایرت بانکی

در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

	ریال	ریال
مانده حساب بانک طبق دفاتر		×
اضافه می‌شود:		
وصولی‌های بانک	×	
اشتباه واحد تجاری	×	
		×
کسر می‌شود:		
برداشت‌های بانک	(×)	
اشتباه واحد تجاری	(×)	
		(×)
مانده صحیح بانک		×
مانده طبق صورت‌حساب بانک		×
اضافه می‌شود:		
وجوه بین راهی	×	
اشتباه بانک	×	
		×
کسر می‌شود:		
چک‌های معوق	(×)	
اشتباه بانک	(×)	
		(×)
مانده صحیح بانک		×

شکل دیگر برای تهیه صورت مغایرت بانکی، شکلی است که با مانده طبق صورت‌حساب بانک آغاز و اقلام مغایرت، برحسب مورد، به آن اضافه یا از آن کسر می‌شود و نهایتاً مانده طبق دفاتر واحد تجاری حاصل می‌شود. این شکل مانده صحیح بانک در پایان دوره را مشخص نمی‌نماید.

مثال ۳-۲- صورت‌حساب بانکی حساب‌جاری شماره ۲۲۲ شرکت مژده و گردش حساب بانک در دفاتر شرکت در اردیبهشت ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

حساب بانک در دفاتر شرکت

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۲/۱	۴۸۰,۰۰۰	
واریز وجه نقد	۶۵,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۱		۷۲,۰۰۰
چک شماره ۱۰۲		۵۷,۰۰۰
چک شماره ۱۰۳		۷۶,۰۰۰
حواله ارسالی آقای الف	۵۵,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۴		۱۴,۰۰۰
چک شماره ۱۰۵		۴۰,۰۰۰
مانده در ۱۳X۱/۲/۳۱		۳۴۱,۰۰۰

صورت‌حساب بانک

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۲/۱		۴۸۰,۰۰۰
واریزی		۶۵,۰۰۰
چک شماره ۱۰۱	۷۲,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۲	۷۵,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۳	۷۶,۰۰۰	
کارمزد	۱۰,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۴	۴۱,۰۰۰	
وصولی (وجه سفته)		۳۰,۰۰۰
مانده در ۱۳X۱/۲/۳۱	۳۰۱,۰۰۰	

پس از بررسی‌های لازم مشخص شد که:

۱ـ چک شماره ۱۰۲ که بابت خرید اثاثه اداری صادر گردیده، مبلغ صحیح آن ۷۵,۰۰۰ ریال است.

۲ـ چک شماره ۱۰۴ که بابت خرید ملزومات صادر گردیده، مبلغ صحیح آن ۱۴,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۲/۳۱

حل: ابتدا اقلام متقابل با علامت تیک (√) مشخص شده و اقلام باز به شرح زیر تعیین می‌شود:

حساب بانک در دفاتر شرکت

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۲/۱	۴۸۰,۰۰۰√	
واریز وجه نقد	۶۵,۰۰۰√	
چک شماره ۱۰۱		۷۲,۰۰۰√
چک شماره ۱۰۲		۵۷,۰۰۰
چک شماره ۱۰۳		۷۶,۰۰۰√
حواله ارسالی آقای الف	۵۵,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۴		۱۴,۰۰۰
چک شماره ۱۰۵		۴۰,۰۰۰
مانده در ۱۳X۱/۲/۳۱		۳۴۱,۰۰۰

صورت‌حساب بانک

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۲/۱		۴۸۰,۰۰۰√
واریزی		۶۵,۰۰۰√
چک شماره ۱۰۱	۷۲,۰۰۰√	
چک شماره ۱۰۲	۷۵,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۳	۷۶,۰۰۰√	
کارمزد	۱۰,۰۰۰	
چک شماره ۱۰۴	۴۱,۰۰۰	
وصولی (وجه سفته)		۳۰,۰۰۰
مانده در ۱۳X۱/۲/۳۱	۳۰۱,۰۰۰	

سپس ماهیت اقلام باز به شرح زیر تعیین می‌گردد:

الف ـ اقلام باز دفتر:

۱ ـ مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال حواله ارسالی آقای الف، وجوه بین راهی می‌باشد که باید به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه شود.

۲ـ مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال وجه چک شماره ۱۰۵ چک معوق می‌باشد که باید از مانده طبق صورت‌حساب بانک کسر شود.

۳ـ چک شماره ۱۰۲ که مبلغ صحیح آن ۷۵,۰۰۰ ریال بوده، اشتباهاً در دفاتر شرکت مبلغ ۵۷,۰۰۰ ریال از حساب بانک کسر شده که به منظور اصلاح مانده حساب بانک می‌بایست تفاوت این دو رقم (یعنی ۱۸,۰۰۰ ریال) از حساب بانک کسر گردد.

ب ـ اقلام باز صورت‌حساب بانک:

۱ـ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال وصول وجه سفته توسط بانک می‌باید به مانده طبق دفاتر شرکت اضافه شود.

۲ـ مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال کارمزد بانکی برداشت شده توسط بانک باید از مانده طبق دفاتر شرکت کسر شود.

۳ـ چک شماره ۱۰۴ که مبلغ صحیح آن ۱۴,۰۰۰ ریال بوده، اشتباهاً توسط بانک مبلغ ۴۱,۰۰۰ ریال در صورت‌حساب عمل شده که به منظور اصلاح مانده طبق صورت‌حساب بانک می‌بایست تفاوت این دو رقم (یعنی ۲۷,۰۰۰ ریال) به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه شود.

پس از مشخص شدن ماهیت اقلام باز، صورت مغایرت بانکی به شرح زیر تهیه می‌شود:

شرکت مژده

صورت مغایرت بانکی

در تاریخ ۱۳X۱/۲/۳۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
مانده حساب بانک طبق دفاتر		۳۴۱,۰۰۰	مانده طبق صورت‌حساب بانک		۳۰۱,۰۰۰
اضافه می‌شود:			اضافه می‌شود:		
وصولی‌های بانک	۳۰,۰۰۰		وجوه بین راهی	۵۵,۰۰۰	
			اشتباه بانک	۲۷,۰۰۰	
		۳۰,۰۰۰			۸۲,۰۰۰
کسر می‌شود:			کسر می‌شود:		
کارمزد بانکی	(۱۰,۰۰۰)		چک‌های معوق	(۴۰,۰۰۰)	
اشتباه در ثبت چک	(۱۸,۰۰۰)				
		(۲۸,۰۰۰)			(۴۰,۰۰۰)
مانده صحیح بانک		۳۴۳,۰۰۰	مانده صحیح بانک		۳۴۳,۰۰۰

اصلاح دفاتر پس از تهیه صورت مغایرت بانکی

پس از تهیه صورت مغایرت بانکی، لازم است برخی اصلاحات در دفاتر واحد تجاری به عمل آید تا مانده حساب بانک طبق دفاتر با مانده صحیح بانک مطابقت نماید. برای این منظور اسناد اصلاحی که از روی صورت مغایرت بانکی ثبت می‌گردد تنها اقلامی را شامل می‌شود که در قسمت تطبیق مانده طبق دفاتر با مانده صحیح گزارش شده‌اند، یعنی وصولی‌های بانک، برداشت‌های بانک و مغایرت‌هایی که در نتیجه اشتباهات واحد تجاری به وجود آمده‌اند. اما اقلامی که در قسمت تطبیق مانده صورت‌حساب بانک با مانده صحیح گزارش شده‌اند نیاز به صدور اسناد اصلاحی ندارند، زیرا این گونه اقلام بر اثر گذشت زمان یا مراجعه به بانک برای رفع اشتباهات به طور خودکار برطرف می‌شود.

مثال ۴-۲- با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۳-۲،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت مژده

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۳۱	بانک	۳۰,۰۰۰	
	اسناد دریافتنی		۳۰,۰۰۰
	هزینه کارمزد	۱۰,۰۰۰	
	بانک		۱۰,۰۰۰
	اثاثه اداری	۱۸,۰۰۰	
	بانک		۱۸,۰۰۰

موارد افشای وجوه نقد

مواردی که در رابطه با وجوه نقد در ترازنامه افشا می‌شود باید استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در ارزیابی قدرت نقدینگی واحد تجاری یاری رساند. در این ارتباط دو مورد وجود دارد که نیاز به توجه ویژه دارند:

۱- **اضافه برداشت بانکی -** قوانین برخی از کشورها به دارنده حساب‌جاری اجازه می‌دهد که تا سقف معینی بدون آنکه وجهی در حساب‌جاری خود داشته باشد، عهده آن حساب‌جاری چک صادر نماید و بانک نیز وجه آن را می‌پردازد[1]. در مواردی که اضافه برداشت در حساب‌جاری مجاز باشد (مثلاً اضافه برداشت در حساب‌های بانکی خارج از کشور توسط واحد تجاری)، مانده حساب بانک در دفاتر واحد تجاری بستانکار خواهد شد. مانده بستانکار حساب بانکی که اصطلاحاً "اضافه برداشت بانکی" نامیده می‌شود، باید در ترازنامه از مبلغ موجودی نقد کسر گردد.

۲- **وجوه محدود شده -** هرگونه وجوه نقدی که استفاده از آن محدود شده باشد، مانند وجوه مسدود شده بانکی توسط مقامات قضایی و یا مانده‌های جبرانی[2] که هنگام دریافت تسهیلات از بانک، تا پرداخت کامل اقساط سپرد، می‌گردد، باید از شمول وجه نقد خارج و در ترازنامه به عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی شده و نسبت به افشای آن اقدام گردد.

۱- طبق قوانین بانکی ایران، دارنده حساب‌جاری تنها مجاز به صدور چک حداکثر تا میزان موجودی نقد خود نزد بانک می‌باشد.

۲- مانده جبرانی مبلغی وجه نقد است که بانک‌ها هنگام اعطای وام، وام‌گیرندگان را تا پرداخت کامل اقساط ملزم به نگهداری آن نزد بانک می‌نمایند. برای مثال، ممکن است واحد تجاری مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال از بانک استقراض نموده و ملزم باشد که ۱۰ درصد از مبلغ استقراض (۱۰,۰۰۰ ریال) را تا پرداخت کامل اقساط به عنوان سپرده نزد بانک نگه دارد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از موارد زیر وجه نقد محسوب می‌شود؟

الف) چک‌های وعده دار
ب) رسید پرداخت‌های موقت
ج) سپرده بازخرید اوراق قرضه
د) سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بدون سررسید

۲ـ حساب کسر و فزونی صندوق:

الف) دارای مانده بدهکار است.
ب) حساب کاهنده صندوق است.
ج) هنگامی که صندوق کسری داشته باشد، بستانکار می‌شود.
د) در پایان دوره مالی به عنوان سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

۳ـ در کدامیک از موارد زیر حساب تنخواه گردان بستانکار می‌شود؟

الف) هنگام دریافت وجه نقد پس از ارائه اسناد هزینه
ب) هنگام بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی
ج) هنگام پرداخت وجه نقد توسط متصدی تنخواه گردان
د) هنگام ارائه اسناد هزینه به دایره حسابداری و تأیید آن‌ها

۴ـ برای تهیه صورت مغایرت بانکی، وجوه بین راهی:

الف) از مانده طبق دفاتر شرکت کسر می‌شود.
ب) از مانده طبق صورت‌حساب بانک کسر می‌شود.
ج) به مانده طبق دفاتر شرکت اضافه می‌شود.
د) به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه می‌شود.

۵ـ پس از تهیه صورت مغایرت بانکی، بابت کدامیک از اقلام زیر باید ثبت اصلاحی در دفاتر صورت گیرد؟

الف) چک‌های معوق
ب) وجوه بین‌راهی
ج) اشتباه ثبت مقلوب توسط بانک
د) وصول وجه یک سند توسط بانک برای شرکت

۶ـ اضافه برداشت بانکی باید در ترازنامه:

الف) از مبلغ موجودی نقد کسر شود.
ب) به عنوان بدهی جاری گزارش شود.
ج) از جمع دارایی‌های جاری کسر شود.
د) هر سه مورد صحیح است.

۷ـ مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت اردشیر در پایان اسفندماه ۱۳X۱ مبلغ ۲۳,۶۰۰ ریال است. اقلام باز شامل کارمزد بانکی ثبت نشده به مبلغ ۲۵۰ ریال، یک فقره چک معوق به مبلغ ۷,۲۰۰ ریال و یک فقره چک صادره به مبلغ ۹,۴۰۰ ریال است که در دفاتر شرکت ۴,۹۰۰ ریال ثبت شده است. مانده صحیح بانک چند ریال است؟

الف) ۱۸,۸۵۰ ریال
ب) ۲۳,۶۰۰ ریال
ج) ۲۷,۸۵۰ ریال
د) ۲۸,۳۵۰ ریال

۸ـ هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، مانده طبق دفاتر شرکت ۵۰,۰۰۰ ریال و اقلام باز شامل ۱۵,۰۰۰ ریال چک معوق و ۲۲,۰۰۰ ریال وصولی بانک از یکی از مشتریان شرکت می‌باشد. مانده طبق صورت‌حساب ارسالی بانک چند ریال است؟

الف) ۱۳,۰۰۰ ریال ب) ۵۷,۰۰۰ ریال ج) ۷۲,۰۰۰ ریال د) ۸۷,۰۰۰ ریال

۹ـ اگر چک صادره بابت خرید ملزومات اداری به مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال در دفاتر شرکت مبلغ ۵۴,۰۰۰ ریال ثبت شده باشد، در صورت مغایرت بانکی:

الف) مبلغ ۹,۰۰۰ ریال از مانده طبق صورت‌حساب بانک کسر می‌شود.

ب) مبلغ ۹,۰۰۰ ریال به مانده طبق صورت‌حساب بانک اضافه می‌شود.

ج) مبلغ ۹,۰۰۰ ریال از مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت کسر می‌شود.

د) مبلغ ۹,۰۰۰ ریال به مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت اضافه می‌شود.

۱۰ـ مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت خشایار در پایان آبان‌ماه ۱۳X۱ معادل ۳۰,۰۰۰ ریال و طبق صورت‌حساب بانک ۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. علت مغایرت به استثنای یک فقره برداشت بانک به مبلغ ۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های کارمزد که در دفاتر ثبت نشده، کلاً مربوط به چک‌های معوق است. جمع چک‌های معوق چند ریال است؟

الف) ۸,۰۰۰ ریال ب) ۱۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۲,۰۰۰ ریال د) ۱۴,۰۰۰ ریال

مسائل

۱ـ۲ـ شرکت حمید جهت انجام پرداخت‌های جزئی تنخواه‌گردانی ایجاد نمود. عملیات تنخواه‌گردان در اسفند ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱۳X۱/۱۲/۱۰ با صدور چکی به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال در وجه مسئول تنخواه‌گردان، حساب تنخواه‌گردان ایجاد گردید.

۱۳X۱/۱۲/۱۵ متصدی تنخواه‌گردان اسناد هزینه به شرح زیر را به دایره حسابداری ارائه نمود:

	ریال
هزینه ملزومات	۶۵,۰۰۰
هزینه آگهی	۴۰,۰۰۰
هزینه حمل	۳۶,۰۰۰
هزینه‌های متفرقه	۵۵,۰۰۰

۱۳X۱/۱۲/۱۶ چکی معادل هزینه‌های فوق صادر و به متصدی تنخواه‌گردان تسلیم گردید.

۱۳X۱/۱۲/۲۸ متصدی تنخواه‌گردان اسناد هزینه به شرح زیر را به دایره حسابداری ارائه نمود:

	ریال
هزینه برق	۵۳,۰۰۰
هزینه تلفن	۷۶,۰۰۰
هزینه ایاب و ذهاب	۳۰,۰۰۰
هزینه‌های متفرقه	۳۶,۰۰۰

قرار شد در این تاریخ حساب تنخواه‌گردان بسته شود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت حمید

۲ـ۲ـ اطلاعات زیر پس از تطبیق حساب بانک طبق دفاتر شرکت محمد با صورت‌حساب بانکی در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱ استخراج شده است:

۱ـ مانده طبق دفاتر شرکت ۵۳۵,۰۰۰ ریال

۲ـ مانده طبق صورت‌حساب بانک ۸۴۰,۰۰۰ ریال

۳ـ چک‌های صادره در وجه مشتریان که برای وصول ارائه نشده‌اند ۲۵۸,۰۰۰ ریال

۴ـ وجوه بین راهی که در صورت‌حساب بانک منعکس نمی‌باشد ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۵ـ وصولی از بدهکاران که تا پایان شهریور ماه اعلامیه آن به شرکت نرسیده است ۱۲۵,۰۰۰ ریال

۶ـ هزینه کارمزد بانکی برداشت شده توسط بانک که در دفاتر ثبت نشده است ۵,۰۰۰ ریال

۷ـ چک صادره بابت خرید موجودی کالا به مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال که اشتباهاً در دفاتر شرکت ۷۴,۰۰۰ ریال ثبت شده است.

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳ـ۲ـ اطلاعات زیر از تطبیق حساب بانک طبق دفاتر شرکت حامد با صورت‌حساب بانکی به دست آمده است:

۱ـ واریز مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به حساب بانکی شرکت در صورت‌حساب بانک منعکس نشده است.

۲ـ چک صادره بابت خرید ملزومات اداری به مبلغ ۱۵۷,۰۰۰ ریال اشتباهاً توسط بانک به مبلغ ۱۷۵,۰۰۰ ریال از حساب برداشت شده است.

۳ـ اعلامیه وصول مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال سفته وصولی تا پایان دوره به شرکت نرسیده است.

۴ـ برداشت مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال هزینه خدمات بانکی در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

۵ـ چک‌های صادره در وجه فروشندگان مواد اولیه جمعاً به مبلغ ۳۴۵,۰۰۰ ریال تا پایان دوره به بانک ارائه نشده است.

مطلوبست: تعیین نحوه انعکاس هر یک از مغایرات فوق در جدول زیر:

ردیف	مانده طبق دفاتر شرکت		مانده طبق صورت‌حساب بانک	
	افزایش	کاهش	افزایش	کاهش
۱ـ				
۲ـ				
۳ـ				
۴ـ				
۵ـ				

۲ـ۴ـ مانده حساب‌جاری شماره ۹۱۸ شرکت محمود نزد بانک ملی شعبه آزادی در تاریخ ۱۳X۱/۴/۳۱ طبق دفاتر شرکت مبلغ ۱۵۹,۰۰۰ ریال و طبق صورت‌حساب بانکی مبلغ ۲۷۴,۰۰۰ ریال است. پس از مطابقت صورت‌حساب بانک با دفاتر شرکت مغایرات زیر مشخص شده است:

۱ـ بانک مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از یکی از بدهکاران شرکت وصول نموده، ولی اعلامیه وصول آن تا پایان تیرماه به شرکت نرسیده است.

۲ـ در تاریخ ۱۳X۱/۴/۳۰ مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال توسط یکی از مشتریان از شهرستان کرج به حساب‌جاری شرکت حواله شده که در صورت‌حساب بانک منعکس نمی‌باشد.

۳ـ بانک مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال واریزی به حساب‌جاری شماره ۸۱۹ را اشتباهاً به حساب شرکت منظور نموده است.

۴ـ مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال سود بابت سرمایه‌گذاری در سهام شرکت محمد به حساب‌جاری شرکت واریز شده ولی اعلامیه بستانکار آن به شرکت نرسیده است.

۵ـ مبلغ ۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های بانکی از حساب‌جاری شرکت برداشت شده که در دفاتر شرکت منعکس نگردیده است.

۶ـ دو فقره از چک‌های صادره شرکت جمعاً به مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال تا تاریخ ۳۱ تیرماه جهت وصول به بانک ارائه نشده است.

۷ـ چک صادره به مبلغ ۴۶,۰۰۰ ریال بابت خرید اثاثه اشتباهاً به مبلغ ۶۴,۰۰۰ ریال در دفاتر شرکت به ثبت رسیده است.

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۴/۳۱ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۲ـ۵ـ صورت‌حساب بانکی حساب‌جاری شماره ۴۴۴ شرکت نصیر و اقلام این حساب در شهریور ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

حساب بانک در دفاتر شرکت

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۶/۱	۴۳۳,۰۰۰	
واریز وجه نقد	۶۲,۰۰۰	
چک شماره ۲۲۱		۸۷,۰۰۰
چک شماره ۲۲۲		۶۸,۰۰۰
چک شماره ۲۲۳		۳۶,۰۰۰
وصولی	۸۰,۰۰۰	
چک شماره ۲۲۴		۸۴,۰۰۰
چک شماره ۲۲۵		۳۵,۰۰۰
حواله ارسالی آقای الف	۱۳۰,۰۰۰	

صورت‌حساب بانک

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۶/۱		۴۳۳,۰۰۰
واریز وجه نقد		۶۲,۰۰۰
چک شماره ۲۲۱	۸۷,۰۰۰	
وصولی		۸۰,۰۰۰
چک شماره ۲۲۲	۶۸,۰۰۰	
کارمزد	۵,۰۰۰	
چک شماره ۲۲۳	۶۳,۰۰۰	
وصولی (وجه سفته)		۵۳,۰۰۰
چک شماره ۲۲۴	۴۸,۰۰۰	

پس از بررسی‌های لازم مشخص شد که:

۱ـ چک شماره ۲۲۳ که بابت خرید اثاثه صادر گردیده، مبلغ صحیح آن ۳۶,۰۰۰ ریال است.

۲ـ چک شماره ۲۲۴ که بابت خرید مواد اولیه صادر گردیده، مبلغ صحیح آن ۴۸,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۶ـ۲ـ صورت مغایرت بانکی حساب‌جاری شماره ۶۶۶ شرکت ناصر در پایان آذرماه ۱۳X۱ حاکی از مغایرتی به مبلغ ۸۹,۰۰۰ ریال بود که مربوط به دو فقره چک معوق به شماره‌های ۱۳۱ و ۱۳۲ به ترتیب به مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال و ۳۴,۰۰۰ ریال است. عملیات حساب‌جاری مذکور در دی ماه به شرح زیر است:

حساب بانک در دفاتر شرکت

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۹/۳۰	۳۷۶,۰۰۰	
واریز وجه نقد	۷۸,۰۰۰	
چک شماره ۱۳۳		۸۶,۰۰۰
چک شماره ۱۳۴		۵۳,۰۰۰
چک وصولی آقای الف	۴۰,۰۰۰	
چک شماره ۱۳۵		۷۴,۰۰۰
حواله ارسالی آقای ب	۶۲,۰۰۰	

صورت‌حساب بانک

	بدهکار	بستانکار
مانده در ۱۳X۱/۹/۳۰		۴۶۵,۰۰۰
چک شماره ۱۳۱	۵۵,۰۰۰	
واریزی		۷۸,۰۰۰
وصولی		۴۰,۰۰۰
چک شماره ۱۳۳	۶۸,۰۰۰	
کارمزد	۳,۰۰۰	
چک شماره ۲۷۳	۲۵,۰۰۰	

پس از بررسی‌های لازم مشخص شد که:

۱ـ چک شماره ۱۳۳ که جهت خرید ملزومات صادر گردیده، مبلغ صحیح آن ۶۸,۰۰۰ ریال است.

۲ـ چک شماره ۲۷۳ اشتباهاً توسط بانک از حساب شرکت برداشت شده است.

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۳۰ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۷ـ۲ـ شرکت منصور کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های خود را از طریق حساب‌های بانکی انجام می‌دهد. اطلاعات زیر در ارتباط با حساب‌جاری شماره ۸۸۸ این شرکت نزد بانک تجارت شعبه پیروزی در دست می‌باشد:

صورت مغایرت بانکی

در تاریخ ۱۳X۱/۷/۳۰

مانده طبق دفاتر شرکت	۴۵۲,۰۰۰	مانده طبق صورت‌حساب بانک	۵۳۳,۰۰۰
		وجوه بین راهی	۴۳,۰۰۰
		چک‌های معوق	(۱۲۴,۰۰۰)
	۴۵۲,۰۰۰		۴۵۲,۰۰۰

نتیجه عملیات آبان ماه:

	طبق دفاتر شرکت (ریال)	طبق صورت‌حساب بانک (ریال)
مانده در تاریخ ۱۳X۱/۸/۳۰	۲۳۵,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰
وجوه واریزی توسط شرکت	۶۵۳,۰۰۰	۶۷۲,۰۰۰
چک‌های صادره توسط شرکت	۸۷۰,۰۰۰	۹۲۲,۰۰۰
اعلامیه وصولی (غیر از وجوه واریزی)		۷۰,۰۰۰
هزینه‌های بانکی		۳,۰۰۰

مطلوبست: تهیه صورت مغایرت بانکی در تاریخ ۱۳X۱/۸/۳۰ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

فصل سوم

سیستم حقوق و دستمزد

در فصول قبل مفهوم کلی سیستم، سیستم حسابداری، سیستم کنترل داخلی و کنترل داخلی رویدادهای مالی نقدی بیان گردید. در این فصل ابتدا سیستم حقوق و دستمزد که یکی از سیستم‌های موجود در داخل سیستم کلی مؤسسات است و اجزای آن تشریح گردیده و سپس حسابداری حقوق و دستمزد[1] مورد بحث قرار خواهد گرفت. در پایان فصل نیز به تشریح کنترل‌های داخلی سیستم حقوق و دستمزد پرداخته می‌شود.

سیستم حقوق و دستمزد مجموعه‌ای از اجزای به هم پیوسته در داخل یک مؤسسه است که داده‌های مربوط به سهم نیروی کار در تولید محصولات و یا ارائه خدمات را به صورت اطلاعات حقوق و دستمزد تبدیل می‌کند. داده‌های مربوط به سهم نیروی کار عبارتند از نام کارگر، شماره بیمه، ساعات کارکرد، نرخ حقوق و دستمزد، اضافه کاری، کسورات بیمه و مالیات و ... .

از آنجایی که هزینه حقوق و دستمزد نشان‌دهنده سهم نیروی کار در تولید محصولات و ارائه خدمات می‌باشد، لذا یکی از مهمترین هزینه‌های عملیاتی در اکثر مؤسسات به حساب می‌آید. بنابراین سیستم حقوق و دستمزد باید به گونه‌ای طراحی شود که بتواند اطلاعات لازم را به سرعت گردآوری، کسورات مربوط را محاسبه و در نتیجه مبلغ صحیح خالص قابل پرداخت به هر یک از کارکنان را تعیین و از پرداخت صحیح حقوق و دستمزد اطمینان حاصل نماید. در ضمن باید تدابیر مناسبی اتخاذ گردد که از پرداخت حقوق و دستمزد به افراد واهی و سایر سوء استفاده‌ها جلوگیری به عمل آید.

وظیفه حسابداران در مورد حقوق و دستمزد در عین سادگی بسیار بااهمیت است، چرا که محاسبه و پرداخت درست و مناسب حقوق و دستمزد یکی از عوامل مؤثر در ایجاد رابطه مطلوب بین کارگر و کارفرما است[2].

۱ـ مبالغ ثابتی که به طور منظم و در فواصل زمانی معین در ازای خدمات مدیریتی یا انجام کارهای دفتری به کارکنان پرداخت می‌شود اصطلاحاً "حقوق" و مبالغی که بر مبنای ساعتی، روزانه، هفتگی، ماهانه یا به شکل پارچه کاری به کارکنان تولیدی پرداخت می‌شود اصطلاحاً "دستمزد" نامیده می‌شود.

۲ـ به موجب ماده ۲ قانون کار "کارگر شخصی است که به هر عنوان در مقابل دریافت حق‌السعی اعم از مزد، حقوق، سهم سود و سایر مزایا به درخواست کارفرما کار می‌کند" و به موجب ماده ۳ قانون مذکور "کارفرما شخصی است حقیقی که کارگر به درخواست و به حساب او در مقابل دریافت حق‌السعی کار می‌کند".

اجزای سیستم حقوق و دستمزد

در اغلب سیستم‌های حقوق و دستمزد برای جمع‌آوری، پردازش و ثبت اطلاعات مربوط به حقوق و دستمزد از فرم‌ها و مدارک خاصی استفاده می‌شود که متداول‌ترین آن‌ها لیست حقوق و دستمزد، صورت‌حساب حقوق و دستمزد، کارت مشخصات حقوق و دستمزد و کارت مجموع درآمد هر یک از کارکنان می‌باشد. در ادامه این مبحث، هر یک از فرم‌های مذکور به اختصار توضیح داده می‌شود.

لیست حقوق و دستمزد

لیست حقوق و دستمزد یک فرم چند ستونی است که برای گردآوری و تلخیص اطلاعات لازم جهت محاسبه و پرداخت حقوق و دستمزد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این لیست اطلاعات مربوط به جمع ناخالص حقوق و دستمزد، کسورات و مبلغ خالص قابل پرداخت به هر یک از کارکنان به تفکیک و در یک سطر ثبت و ارائه می‌شود. طرح و شکل لیست حقوق و دستمزد به نوع وسایل پردازش و اطلاعات مورد نیاز مؤسسات بستگی دارد. یک نمونه از لیست حقوق و دستمزد در صفحه ۳۵ نشان داده شده است. شایان توجه است که امروزه در اکثر مؤسسات لیست حقوق و دستمزد با استفاده از برنامه‌ها و نرم‌افزارهای کامپیوتری تهیه می‌شود که قادر است تمامی محاسبات لازم را در اسرع وقت انجام دهد.

صورت‌حساب حقوق و دستمزد

یکی از ستاده‌های سیستم حقوق و دستمزد، صورت‌حساب حقوق و دستمزد است که بر اساس اطلاعات مندرج در هر سطر از لیست حقوق و دستمزد تهیه می‌شود و حاوی اطلاعات مربوط به جمع ناخالص حقوق و دستمزد، کسورات و مبلغ خالص قابل پرداخت مربوط به هر یک از کارکنان است. صورت‌حساب حقوق و دستمزد به شکل‌های مختلف تهیه و هنگام پرداخت به عنوان صورت‌حسابی که نشان‌دهنده چگونگی محاسبات حقوق و دستمزد مربوط به هر یک از کارکنان است به آن‌ها تحویل می‌گردد. یک نمونه از صورت‌حساب حقوق و دستمزد در زیر ارائه شده است.

شرکت نمونه

صورت‌حساب حقوق و دستمزد

نام و نام خانوادگی:

شماره بیمه:

حقوق و مزایا	مبلغ ـ ریال	کسورات	مبلغ ـ ریال
حقوق	×	حق بیمه	×
اضافه‌کار	×	مالیات	×
حق مسکن	×	قسط وام	×
حق اولاد	×	مساعده	×
جمع حقوق و مزایای ناخالص	×	جمع کسورات	×

مبلغ خالص قابل پرداخت:

شرکت نمونه

لیست حقوق و دستمزد اردیبهشت ماه ۱۳X۱

ردیف	نام و نام‌خانوادگی	شماره بیمه	ساعات کارکرد	نرخ دستمزد ساعتی	حقوق و مزایا						کسورات					مبلغ خالص قابل پرداخت
					حقوق	اضافه‌کار	پاداش	حق مسکن	حق اولاد	جمع	حق بیمه	مالیات	قسط وام	مساعده	جمع	
جمع																
										حق بیمه سهم کارفرما						
										جمع کل						

نام و امضای حسابدار

نام و امضای رئیس حسابداری

امضای کارفرما / مدیر مسئول کارگاه

مهر کارگاه

کارت مشخصات حقوق و دستمزد

کارت مشخصات حقوق و دستمزد جهت ثبت اطلاعات ثابت مربوط به حقوق و دستمزد هر یک از کارکنان و همچنین تغییرات بعدی مربوط مورد استفاده قرار می‌گیرد. یک نمونه از کارت مشخصات حقوق و دستمزد در زیر نشان داده شده است.

شرکت نمونه

کارت مشخصات حقوق و دستمزد

اطلاعات ثابت:

نام و نام خانوادگی:	تاریخ استخدام:	شماره پرسنلی:
تاریخ تولد:	شغل:	شماره بیمه:
شماره شناسنامه:	محل کار:	وضعیت تأهل:
نشانی:		تعداد اولاد:

اطلاعات حقوق و دستمزد در بدو استخدام	شماره حکم کارگزینی	حقوق ثابت	فوق‌العاده شغل	حق مسکن	حق اولاد

تغییرات حقوق و دستمزد:

تاریخ تغییرات	شماره حکم کارگزینی	حقوق ثابت	فوق‌العاده شغل	حق مسکن	حق اولاد

کارت مجموع درآمد کارکنان

در اغلب کشورها و از جمله ایران قوانین مالیاتی به‌گونه‌ای است که محاسبه مالیات بر درآمد بر مبنای درآمد سالیانه افراد و مؤسسات و با نرخ‌های تصاعدی انجام می‌شود. در مورد حقوق و دستمزد نیز محاسبه دقیق مالیات بر درآمد بر مبنای جمع درآمد سالانه هر یک از کارکنان است.

از آنجایی که محاسبه و کسر مالیات و پرداخت حقوق و دستمزد اغلب به صورت ماهانه انجام می‌شود، لذا لازم است که اطلاعات مربوط به حقوق و دستمزد هر یک از کارکنان ماهانه در کارت مخصوصی به نام "کارت مجموع درآمد" ثبت گردد. این کارت اطلاعات لازم در مورد حقوق و دستمزد ناخالص ماهانه، کسورات مربوط و مبلغ خالص قابل پرداخت ماهانه هر یک از کارکنان را در طول سال مالی نشان می‌دهد و می‌تواند مبنای مناسبی برای تعیین باقی‌مانده مالیات مربوط به حقوق و دستمزد سالانه (و یا مالیات اضافی کسر شده) هر یک از کارکنان در پایان سال مالی قرار گیرد. یک نمونه از کارت مجموع درآمد کارکنان در صفحه ۳۷ نشان داده شده است.

شرکت نمونه
کارت مجموع درآمد کارکنان در سال ۱۳X۱

نام و نام‌خانوادگی :　　　شماره پرسنلی :　　　شماره بیمه :　　　محل کار:

ردیف	تاریخ	حقوق و مزایا						کسورات					مبلغ خالص
		حقوق	اضافه‌کار	پاداش	حق مسکن	حق اولاد	جمع	حق بیمه	مالیات	قسط وام	مساعده	جمع	
۱	X۱/۱/۳۱												
۲	X۱/۲/۳۱												
۳	X۱/۳/۳۱												
۱۲	X۱/۱۲/۲۹												
جمع													

حسابداری حقوق و دستمزد

هزینه حقوق و دستمزد عبارت است از جمع مبالغ پرداختی به کارکنان مؤسسه که به صورت روزانه، هفتگی یا ماهانه پرداخت می‌شود. به غیر از دستمزد ثابت (پایه) که بر مبنای ساعات کارکرد و یا میزان محصولات تولید شده پرداخت می‌شود، هزینه حقوق و دستمزد شامل موارد دیگری از قبیل اضافه کاری، پاداش، عیدی، حق مسکن، حق اولاد و ... نیز می‌باشد.

حسابداری حقوق و دستمزد در سه بخش به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ حقوق و مزایای کارکنان

۲ـ کسورات مربوط به حقوق و مزایای کارکنان

۳ـ تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت

حقوق و مزایای کارکنان

حقوق و مزایای کارکنان از سه بخش زیر تشکیل می‌شود:

۱ـ **حقوق و مزایای ثابت** ـ حقوق و مزایای ثابت معمولاً از طریق توافق بین کارکنان و کارفرما تعیین می‌شود و نباید مبلغ آن از حداقل حقوق و دستمزد که همه ساله توسط شورای عالی کار تعیین می‌شود، کمتر باشد. این مبلغ برای ساعات کار عادی است که طبق قانون کار نباید از ۸ ساعت در روز و ۴۴ ساعت در هفته تجاوز نماید[1].

۲ـ **اضافه کار** ـ انجام کار بیش از ساعت کار عادی (۸ ساعت در روز و ۴۴ ساعت در هفته) اصطلاحاً "اضافه کار" نامیده می‌شود که انجام آن منوط به موافقت کارگر و همچنین پرداخت ۴۰ درصد اضافه بر مزد هر ساعت کار عادی می‌باشد.

مثال ۱ـ۳ـ آقای گودرزی یکی از کارکنان خط تولید مؤسسه گودرز است که نرخ دستمزد ساعتی وی ۱۰,۰۰۰ ریال برای ۴۴ ساعت کار عادی در طول هفته می‌باشد. در صورتی که ساعات کارکرد آقای گودرزی طی هفته گذشته ۵۵ ساعت باشد، **مطلوبست:** محاسبه دستمزد ناخالص هفتگی آقای گودرزی

حل:

ساعات اضافه کاری	۱۱ = ۴۴ − ۵۵
دستمزد هر ساعت اضافه کاری	۱۴,۰۰۰ = (۱ + ٪۴۰) × ۱۰,۰۰۰
دستمزد کار عادی	۴۴۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ × ۴۴
دستمزد اضافه کاری	۱۵۴,۰۰۰ = ۱۴,۰۰۰ × ۱۱
جمع دستمزد ناخالص هفتگی	۵۹۴,۰۰۰

۳ـ **پاداش** ـ برخی از مؤسسات برای تشویق و افزایش کارایی کارکنان خود علاوه بر حقوق و دستمزد مبالغی تحت عنوان "پاداش" پرداخت می‌نمایند که میزان آن می‌تواند بر اساس افزایش تولید، کاهش ضایعات و یا میزان سود مؤسسه طی

۱ـ مطابق تبصره ۱ ماده ۵۱ قانون کار، کارفرما می‌تواند در برخی از روزها ساعت کار را کمتر و در برخی دیگر از روزها بیشتر نماید، مشروط بر این‌که مجموع ساعات کار در هفته از ۴۴ ساعت تجاوز نکند.

دوره مالی باشد. در مواردی که پاداش بر اساس درصدی از سود محاسبه می‌شود، ممکن است یکی از سه حالت زیر مبنای محاسبه پاداش قرار گیرد:

الف ـ سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد

ب ـ سود پس از کسر پاداش ولی قبل از کسر مالیات بر درآمد

ج ـ سود پس از کسر پاداش و مالیات بر درآمد (سود خالص)

مثال ۲ـ۳ـ مؤسسه اسفندیار بر اساس توافق‌نامه‌ای که با کارکنان منعقد نموده است سالانه معادل ۲۰ درصد از سود را به عنوان پاداش محاسبه و به کارکنان پرداخت می‌کند. سود مؤسسه اسفندیار در سال ۱۳X۱ قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد ۶,۹۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. با فرض این‌که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد،

مطلوبست: محاسبه مبلغ پاداش در هر یک از حالت‌های زیر:

۱) پاداش برمبنای ۲۰ درصد سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد

۲) پاداش برمبنای ۲۰ درصد سود قبل از کسر مالیات بر درآمد

۳) پاداش برمبنای ۲۰ درصد سود خالص

حل:

۱) $6{,}900{,}000 \times \%20 = 1{,}380{,}000$

۲) $X = \%20\,(6{,}900{,}000 - X) \Rightarrow X = 1{,}380{,}000 - \%20X \Rightarrow \%120\,X = 1{,}380{,}000 \Rightarrow X = 1{,}150{,}000$

۳) $X = \%20\left[(6{,}900{,}000 - X) - \%25\,(6{,}900{,}000 - X)\right] \Rightarrow X = (1{,}380{,}000 - \%20X) - (345{,}000 - \%5X)$

$\Rightarrow \%115X = 1{,}035{,}000 \Rightarrow X = 900{,}000$

کسورات مربوط به حقوق و مزایای کارکنان

کسورات مربوط به حقوق و مزایای کارکنان مبالغی است که قبل از پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان در دایره حقوق و دستمزد محاسبه و از مجموع "حقوق و مزایای ناخالص" هر یک از کارکنان کسر می‌گردد تا مانده قابل پرداخت به آن‌ها که "مبلغ خالص قابل پرداخت" نامیده می‌شود، تعیین گردد. کسورات مربوط به حقوق و مزایای کارکنان شامل موارد زیر است:

۱ـ حق بیمه ـ براساس قانون تأمین اجتماعی کارفرمایان مکلفند از مجموع حقوق و مزایای پرداختی به کارکنان خود درصدی را به عنوان حق بیمه کسر و وجوه مذکور را همراه با حق بیمه سهم خود حداکثر تا پایان ماه بعد به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز نموده و فیش بانکی مربوطه را به همراه اظهارنامه حق بیمه و لیست حقوق و دستمزد کارکنان به شعبه تأمین اجتماعی محل فعالیت مؤسسه تسلیم و رسید دریافت کنند[1]. لازم به ذکر است که نرخ حق بیمه سهم کارکنان معادل

۱ـ طبق ماده ۳۶ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴/۴/۳ "کارفرما مسئول پرداخت حق بیمه سهم خود و بیمه شده به سازمان می‌باشد و مکلف است در موقع پرداخت مزد یا حقوق و مزایا سهم بیمه شده راکسر نموده و سهم خود را بر آن افزوده و به سازمان تأدیه نماید. در صورتی‌که کارفرما ازکسر حق بیمه سهم بیمه شده خودداری کند شخصاً مسئول پرداخت آن خواهد بود".

۷ درصد جمع حقوق و مزایای ماهانه است[1].

۲ـ مالیات ـ بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم کارفرمایان مکلفند هنگام پرداخت حقوق یا تخصیص آن مالیات متعلق به هر یک از کارکنان را کسر و حداکثر ظرف سی روز به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده و فیش بانکی مربوطه را به همراه لیست حقوق و دستمزد کارکنان به حوزه مالیاتی محل فعالیت مؤسسه تسلیم و رسید دریافت کنند[2].

۳ـ سایر کسورات ـ علاوه بر کسورات قانونی (حق بیمه و مالیات) ممکن است مبالغ دیگری نیز با توافق کارکنان از جمع حقوق و دستمزد آن‌ها کسر شود. از جمله این اقلام می‌توان اقساط وام و مساعده را نام برد.

تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت

مبلغ خالص قابل پرداخت به هر یک از کارکنان پس از کسر کسورات مربوط به حقوق و مزایا از جمع حقوق و مزایای ناخالص به دست می‌آید.

مثال ۳ـ۳ـ اطلاعات زیر از مدارک مؤسسه افراسیاب در ارتباط با حقوق و مزایای آقای افراسیابی در آبان ماه ۱۳X۱ استخراج شده است:

حقوق ثابت	۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال
ساعت کارکرد آبان ماه	۲۳۲ ساعت
کسورات:	
حق بیمه	۷ درصد
مالیات	۱۰ درصد
قسط وام مسکن	۴۰۰,۰۰۰ ریال

با فرض این‌که ساعت کار عادی در این مؤسسه ۱۹۲ ساعت در ماه باشد،

مطلوبست: تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت به آقای افراسیابی در آبان‌ماه ۱۳X۱

۱ـ به موجب قانون تأمین اجتماعی برخی از مزایای متعلق به کارکنان مانند حق اولاد، عیدی، پاداش افزایش تولید، فوق‌العاده مأموریت و ... از کسر حق بیمه معاف است. همچنین لازم به ذکر است که طبق قوانین جاری ایران، برای حق بیمه میزان حداقل و حداکثر در نظر گرفته شده است که باید در محاسبات مربوط رعایت شود. بر این اساس حداقل حقوق و دستمزد جهت محاسبه حق بیمه معادل حداقل حقوق و دستمزدی است که همه ساله توسط شورای عالی کار تعیین می‌شود و حداکثر سقف حقوق و دستمزد جهت محاسبه حق بیمه نیز سالانه از طرف سازمان تأمین اجتماعی تعیین می‌شود. به عنوان مثال در سال ۱۳۸۶ ، حداقل حقوق روزانه ۶۱,۰۰۰ ریال و حداکثر حقوق روزانه ۳۶۶,۰۰۰ ریال تعیین شده است.

۲ـ طبق ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم "نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ۱۰ درصد و در مورد سایر حقوق بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ ۴۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به نرخ ۱۰ درصد و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ این قانون خواهد بود". لازم به ذکر است که میزان معافیت مالیاتی همه ساله توسط سازمان امور مالیاتی تعیین می‌شود که این رقم در سال ۱۳۸۶ ماهانه ۲,۲۷۰,۰۰۰ ریال و سالانه ۲۷,۲۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

حل:

نرخ هر ساعت کار عادی ۱۲,۵۰۰ = ۱۹۲ ÷ ۲,۴۰۰,۰۰۰

نرخ هر ساعت اضافه کاری ۱۷,۵۰۰ = (۴۰٪ + ۱) × ۱۲,۵۰۰

ساعات اضافه کاری ۴۰ = ۱۹۲ - ۲۳۲

	ریال	ریال
حقوق ثابت		۲,۴۰۰,۰۰۰
اضافه کاری (۴۰ × ۱۷,۵۰۰)		۷۰۰,۰۰۰
جمع حقوق و مزایای ناخالص		۳,۱۰۰,۰۰۰
کسورات:		
حق بیمه (۷٪ × ۳,۱۰۰,۰۰۰)	۲۱۷,۰۰۰	
مالیات (۱۰٪ × ۳,۱۰۰,۰۰۰)	۳۱۰,۰۰۰	
قسط وام مسکن	۴۰۰,۰۰۰	
جمع کسورات		(۹۲۷,۰۰۰)
خالص قابل پرداخت		۲,۱۷۳,۰۰۰

ثبت‌های حسابداری حقوق و دستمزد

الف ـ پس از تنظیم لیست حقوق و دستمزد ثبت حساب‌های مربوطه به شرح زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

۱ـ حساب "هزینه حقوق و دستمزد" معادل جمع حقوق و مزایای کارکنان بدهکار می‌شود[1].

۲ـ حساب‌های "بیمه پرداختنی" و "مالیات پرداختنی" به ترتیب معادل حق بیمه و مالیات مکسوره از حقوق و مزایای کارکنان بستانکار می‌شود. سایر کسورات نیز (در صورت لزوم) به حساب‌های مربوطه بستانکار می‌شود.

۳ـ حساب "حقوق و دستمزد پرداختنی" معادل مبلغ خالص قابل پرداخت به کارکنان بستانکار می‌شود.

ب ـ هنگام پرداخت مبلغ خالص حقوق و دستمزد به کارکنان و پرداخت حق بیمه و مالیات مکسوره از کارکنان به سازمان‌های ذینفع، حساب‌های حقوق و دستمزد پرداختنی، بیمه پرداختنی و مالیات پرداختنی ـ بر حسب مورد ـ بدهکار و حساب وجوه نقد معادل مبلغ پرداختی بستانکار می‌شود.

مثال ۴ـ۳ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۳ـ۳،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۱/۸/۳۰

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳x۱/۸/۳۰	هزینه حقوق و دستمزد	۳,۱۰۰,۰۰۰	
	بیمه پرداختنی		۲۱۷,۰۰۰
	مالیات پرداختنی		۳۱۰,۰۰۰
	بدهکاران ـ وام مسکن		۴۰۰,۰۰۰
	حقوق و دستمزد پرداختنی		۲,۱۷۳,۰۰۰

لازم به ذکر است که در عمل، سند هزینه حقوق و دستمزد برای کلیه کارکنان به طور یکجا صادر می‌شود.

۱ـ در صورتی که مؤسسه دارای بخش‌های مختلف باشد (تولیدی، اداری و فروش)، هزینه حقوق و دستمزد باید به تفکیک در دفاتر ثبت شود.

حق بیمه سهم کارفرما

همان‌طور که قبلاً بیان شد، کارفرما علاوه بر کسر حق بیمه سهم کارکنان باید ماهانه درصدی از مجموع حقوق و مزایای ناخالص را نیز به عنوان حق بیمه سهم کارفرما محاسبه و به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید. مبلغی را که مؤسسه بابت حق بیمه سهم کارفرما پرداخت می‌نماید بخشی از هزینه‌های مؤسسه است و همزمان با ثبت هزینه حقوق و دستمزد در دفاتر به بدهکار حساب "هزینه حقوق و دستمزد" و بستانکار حساب "بیمه پرداختنی" منظور می‌شود. لازم به ذکر است که نرخ حق بیمه سهم کارفرما معادل ۲۳ درصد جمع حقوق و مزایای ناخالص است.

مثال ۵-۳- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۳-۳،

مطلوبست: محاسبه حق بیمه سهم کارفرما و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۸/۳۰

حل:

حق بیمه سهم کارفرما ۳,۱۰۰,۰۰۰ × ٪۲۳ = ۷۱۳,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۸/۳۰	هزینه حقوق و دستمزد	۷۱۳,۰۰۰	
	بیمه پرداختنی		۷۱۳,۰۰۰

کنترل‌های داخلی سیستم حقوق و دستمزد

کنترل حضور و غیاب کارکنان، کنترل میزان ساعات کارکرد کارکنان با مقدار کار انجام شده، کنترل‌های لازم در هنگام محاسبه حقوق و دستمزد و همچنین حصول اطمینان از پرداخت حقوق و دستمزد به افراد ذینفع مستلزم تفکیک وظایف و مسئولیت‌ها در سیستم حقوق و دستمزد است. به طور کلی، کنترل داخلی مؤثر بر سیستم حقوق و دستمزد شامل تفکیک دقیق وظایف و مسئولیت‌ها بین دوایر اجرا کننده این سیستم و انجام هر یک از این وظایف توسط دایره مربوط به صورت جداگانه و عدم تداخل این وظایف با یکدیگر است. در اکثر مؤسسات وظایف و مسئولیت‌های حقوق و دستمزد در دوایر زیر تقسیم می‌شود:

۱- **دایره کارگزینی -** وظایف و مسئولیت‌های این دایره علاوه بر تأمین نیروی کار لازم برای قسمت‌های مختلف مؤسسه، تهیه و تنظیم آیین‌نامه‌های استخدامی، استخدام کارکنان جدید، تنظیم برنامه‌های آموزشی کارکنان، تهیه شرح وظایف و ارزیابی مشاغل و همچنین ارسال سوابق کارکنان (حاوی تاریخ استخدام، نرخ حقوق و دستمزد تصویب شده، کسورات مربوط به کارکنان، تغییرات نرخ حقوق و دستمزد و احیاناً خاتمه کار کارکنان) به دایره حقوق و دستمزد جهت محاسبات و تنظیم لیست حقوق و دستمزد می‌باشد.

۲- **دایره ثبت اوقات کار -** مهمترین وظیفه این دایره جمع‌آوری داده‌های مربوط به سیستم حقوق و دستمزد و نگهداری مدارکی است که نشان‌دهنده اوقات کار هر یک از کارکنان در دوره‌های مشخص هفتگی یا ماهانه می‌باشد. همچنین مسئولیت نظارت بر حضور و غیاب کارکنان نیز بر عهده این دایره می‌باشد که برای این منظور از وسایلی همچون کارت ساعت[1] و ماشین ساعت‌زن[2] استفاده می‌شود. البته امروزه در اکثر مؤسسات به منظور کنترل میزان ساعات کارکرد

۱- کارت ساعت مدرکی است که ساعت ورود و خروج هر یک از کارکنان در آن ثبت می‌شود. این کارت معمولاً یک دوره پرداخت حقوق و دستمزد را در بر می‌گیرد و شامل نام و شماره استخدامی کارکنان می‌باشد.

۲- ماشین ساعت‌زن وسیله‌ای است که برای ثبت اوقات حضور کارکنان بر روی کارت ساعت مورد استفاده قرار می‌گیرد.

کارکنان از کارت‌های ثبت ورود و خروج الکترونیکی استفاده می‌شود.

۳ـ **دایره حقوق و دستمزد** ـ وظایف و مسئولیت‌های این دایره علاوه بر محاسبه و تعیین حقوق و دستمزد ناخالص، کسورات مربوط و خالص پرداختی به هر یک از کارکنان بر اساس کارت‌های ساعت ارسال شده از دایره ثبت اوقات کار، تنظیم لیست حقوق و دستمزد و ارسال آن برای پرداخت به دایره پرداخت حقوق و دستمزد می‌باشد. به بیان دیگر می‌توان گفت دایره حقوق و دستمزد داده‌های ورودی شامل گزارش ساعات کار، نرخ حقوق و دستمزد و کسورات لیست را پردازش نموده و ستاده‌های زیر را ارائه می‌نماید:

الف ـ صورت‌حساب حقوق و دستمزد هر یک از کارکنان

ب ـ لیست خالص قابل پرداخت به عنوان مدرکی برای پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان

ج ـ لیست حقوق و دستمزد به عنوان مدرکی برای ارسال به سازمان تأمین اجتماعی و سازمان امور مالیاتی

۴ـ **دایره پرداخت حقوق و دستمزد** ـ وظیفه این دایره پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان مؤسسه است که با توجه به تعداد کارکنان و همچنین وضعیت مؤسسه به یکی از سه روش زیر انجام می‌شود:

الف ـ **پرداخت از طریق صدور چک** ـ در مؤسساتی که تعداد کارکنان آن‌ها زیاد نیست، معمولاً پرداخت حقوق و دستمزد از طریق صدور چک انجام می‌شود. در این روش برای هر یک از کارکنان یک فقره چک معادل مبلغ خالص قابل پرداخت صادر و تسلیم آن‌ها می‌گردد.

ب ـ **پرداخت نقدی** ـ در مؤسساتی که محل فعالیت آن‌ها خارج از شهر است و در نزدیکی آن‌ها بانک وجود ندارد، مثل کارگاه‌های شرکت‌های راه‌سازی، پرداخت حقوق و دستمزد معمولاً به صورت نقدی انجام می‌شود. در این روش یک فقره چک معادل جمع مبلغ قابل پرداخت در وجه صندوق‌دار یا فرد مسئول دیگری صادر و وجه آن از بانک دریافت می‌شود، سپس مبلغ قابل پرداخت به هر یک از کارکنان در پاکت‌های مخصوصی قرار داده شده و پس از اخذ امضا و کنترل کارت شناسایی به کارکنان پرداخت می‌شود.

ج ـ **واریز به حساب بانکی کارکنان** ـ در مؤسساتی که تعداد کارکنان آن‌ها زیاد است، برای سهولت و دقت در پرداخت حقوق و دستمزد یک حساب بانکی برای هر یک از کارکنان نزد یکی از بانک‌های نزدیک محل فعالیت مؤسسه افتتاح و در زمان پرداخت حقوق و دستمزد یک فقره چک معادل جمع مبلغ قابل پرداخت به عهده بانک موردنظر صادر و به همراه اسامی کارکنان و شماره حساب بانکی آن‌ها به بانک ارسال می‌گردد و بانک مبلغ قابل پرداخت به هر یک از کارکنان را به حساب بانکی آن‌ها واریز می‌نماید.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ صورت‌حساب حقوق و دستمزد برای ارائه به .... تهیه می‌شود.

الف) کارکنان ب) مدیریت مؤسسه ج) سازمان امور مالیاتی د) سازمان تأمین اجتماعی

۲ـ اطلاعات ثابت مربوط به حقوق و دستمزد و تغییرات بعدی آن در کدامیک از مدارک زیر درج می‌شود؟

الف) لیست حقوق و دستمزد ب) صورت‌حساب حقوق و دستمزد

ج) کارت مجموع درآمد کارکنان د) کارت مشخصات حقوق و دستمزد

۳ـ حقوق و مزایای ناخالص عبارت است از:

الف) مجموع حقوق ثابت و اضافه‌کاری ب) مجموع حقوق ثابت، اضافه‌کاری و پاداش

ج) مجموع حقوق و مزایا پس از کسر کسورات د) مجموع حقوق و مزایا قبل از کسر کسورات

۴ـ نرخ اضافه‌کاری .... اضافه بر مزد هر ساعت کار عادی است.

الف) ۲۳ درصد ب) ۳۰ درصد ج) ۳۵ درصد د) ۴۰ درصد

۵ـ کدامیک از موارد زیر به عنوان کسورات قانونی تلقی نمی‌شود؟

الف) مالیات حقوق ب) مالیات اضافه‌کاری ج) بیمه تکمیلی کارکنان د) حق بیمه تأمین اجتماعی

۶ـ حقوق مبنای آقای مهربانی برای ۱۹۲ ساعت کار در ماه مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. نرخ هر ساعت اضافه‌کاری معادل ۱/۴ برابر ساعت کار عادی می‌باشد. با فرض این‌که نرخ مالیات ۱۰ درصد، نرخ حق بیمه سهم کارگر ۷ درصد و نرخ حق بیمه سهم کارفرما ۲۳ درصد باشد و آقای مهربانی در ماه گذشته ۲۵۶ ساعت کار کرده باشد، خالص دریافتی وی چند ریال خواهد بود؟

الف) ۲,۹۴۸,۰۰۰ ریال ب) ۳,۳۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۳,۶۵۲,۰۰۰ ریال د) ۴,۴۹۱,۹۶۰ ریال

۷ـ آقای محبی مدیر عامل شرکت محبت سالانه پاداشی معادل ۲۰ درصد سود (سود پس از کسر پاداش و مالیات بر درآمد) دریافت می‌کند. سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد شرکت محبت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۶,۹۰۰,۰۰۰ ریال گزارش شده است. نرخ مالیات بر درآمد شرکت ۲۵ درصد بوده و به پاداش پرداختی نیز ۱۰ درصد مالیات تعلق می‌گیرد. خالص مبلغ قابل پرداخت به آقای محبی چند ریال است؟

الف) ۸۱۰,۰۰۰ ریال ب) ۹۰۰,۰۰۰ ریال ج) ۹۳۱,۵۰۰ ریال د) ۱,۰۳۵,۰۰۰ ریال

۸ـ ثبت مربوط به هزینه حقوق و دستمزد:

الف) پس از پرداخت بیمه و مالیات صورت می‌گیرد.

ب) پس از پرداخت حقوق و دستمزد صورت می‌گیرد.

ج) پس از تهیه لیست حقوق و دستمزد صورت می‌گیرد.

د) قبل از تهیه لیست حقوق و دستمزد و بر اساس کارت ساعت کارکرد صورت می‌گیرد.

۹ـ کدامیک از جملات زیر صحیح نیست؟
الف) حق بیمه سهم کارفرما معادل ۲۳ درصد حقوق و مزایای خالص کارکنان است.
ب) ثبت حق بیمه سهم کارفرما همزمان با ثبت هزینه حقوق و دستمزد در دفاتر صورت می‌گیرد.
ج) حق بیمه سهم کارفرما باید حداکثر تا پایان ماه بعد به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز شود.
د) برای ثبت حق بیمه سهم کارفرما، هزینه حقوق و دستمزد بدهکار و بیمه پرداختنی بستانکار می‌شود.

۱۰ـ کدامیک از عبارات زیر به منظور ایجاد کنترل‌های داخلی مناسب در ارتباط با حقوق و دستمزد صحیح نیست؟
الف) لیست حقوق و دستمزد باید توسط دایره کارگزینی تهیه شود.
ب) پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان باید از طریق حساب‌های بانکی صورت گیرد.
ج) برای حضور و غیاب کارکنان باید از کارت‌های ثبت ورود و خروج الکترونیکی استفاده شود.
د) کنترل حضور و غیاب کارکنان، محاسبه و تهیه لیست حقوق و دستمزد و پرداخت آن باید توسط افراد مختلفی صورت گیرد.

۱۱ـ تغییرات نرخ حقوق و دستمزد کارکنان در کدامیک از دوایر زیر صورت می‌گیرد؟
الف) دایره کارگزینی ب) دایره ثبت اوقات کار ج) دایره پرداخت د) دایره حقوق و دستمزد

۱۲ـ در صورتی که تعداد کارکنان مؤسسه زیاد باشد، کدامیک از روش‌های زیر بهترین روش پرداخت حقوق و دستمزد است؟
الف) پرداخت حقوق و دستمزد به طور نقد
ب) واریز حقوق و دستمزد کارکنان به حساب بانکی آن‌ها
ج) پرداخت حقوق و دستمزد از طریق صدور چک در وجه کارکنان
د) روش‌های ب و ج

مسائل

۱ـ۳ـ نرخ دستمزد عادی آقای امینی یکی از کارکنان مؤسسه حسابرسی امین ۱۲,۵۰۰ ریال می‌باشد. ساعت کار عادی ماهانه مؤسسه مذکور ۱۷۶ ساعت بوده و آقای امینی در ماه گذشته ۲۲۰ ساعت کار کرده است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:
۱ـ نرخ مالیات ۱۰ درصد و نرخ حق بیمه سهم کارگر و کارفرما به ترتیب ۷ درصد و ۲۳ درصد است. کل حقوق و مزایا مشمول بیمه و مالیات می‌باشد.
۲ـ آقای امینی در ماه گذشته مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال مساعده دریافت نموده است.

مطلوبست:

۱) محاسبه جمع حقوق و مزایای آقای امینی در ماه گذشته
۲) تعیین جمع کسورات مربوط به حقوق و مزایای آقای امینی
۳) تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت به آقای امینی
۴) محاسبه حق بیمه سهم کارفرما
۵) تنظیم صورت‌حساب حقوق آقای امینی
۶) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۲ـ۳ـ خانم ایمانی سرپرست فروش بخش لوازم آرایشی فروشگاه ایمان می‌باشد. وی ماهانه حقوقی معادل ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال بعلاوه ۵ درصد فروش به عنوان پاداش دریافت می‌نماید. فروش بخش لوازم آرایشی فروشگاه ایمان در ماه گذشته ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.

با فرض این‌که نرخ مالیات ۱۰ درصد و نرخ حق بیمه سهم کارگر و کارفرما به ترتیب ۷ درصد و ۲۳ درصد باشد،

مطلوبست:

۱) محاسبه جمع حقوق و مزایای خانم ایمانی در ماه گذشته

۲) تعیین جمع کسورات مربوط به حقوق و مزایای خانم ایمانی

۳) تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت به خانم ایمانی

۴) محاسبه حق بیمه سهم کارفرما

۵) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳ـ۳ـ اطلاعات زیر از مدارک سیستم حقوق و دستمزد مؤسسه حسابرسی بهبود ارقام که دارای ۵ نفر کارمند می‌باشد در فروردین ماه ۱۳X۱ استخراج شده است:

نام	ساعت کارکرد	نرخ هر ساعت کار عادی	مساعده
	ساعت	ریال	ریال
مجید اسکندری	۲۲۵	۴۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰
مسعود امیری	۱۸۴	۲۵,۰۰۰	—
بیژن چمن‌گلی	۲۲۰	۱۷,۵۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰
محمد کتال	۱۹۵	۲۰,۰۰۰	—
روح‌اله یوسفی	۲۴۰	۱۵,۰۰۰	—

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱ـ ساعت کار عادی ماهانه ۱۷۶ ساعت می‌باشد.

۲ـ نرخ هر ساعت اضافه کاری ۴۰ درصد بیش از نرخ هر ساعت کار عادی است.

۳ـ کارکنان مشمول بیمه تأمین اجتماعی بوده و سقف حقوق و مزایای مشمول بیمه ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ماه می‌باشد.

۴ـ جمع حقوق و مزایا تا مبلغ ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال در ماه معاف از مالیات بوده و نسبت به مازاد آن ۱۰ درصد مالیات تعلق می‌گیرد.

مطلوبست:

۱) تهیه لیست حقوق و دستمزد مؤسسه برای فروردین ماه ۱۳X۱

۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۴ـ۳ـ مؤسسه بازرگانی اطمینان بر اساس قراردادی که با مدیرعامل خود منعقد نموده است، به سود مازاد بر ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال در سال معادل ۲۰ درصد پاداش پرداخت می‌کند. سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد در سال ۱۳X۱ مبلغ ۴۵,۷۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. با فرض این‌که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد بوده و به پاداش پرداختی ۱۰ درصد مالیات تعلق گیرد،

مطلوبست: محاسبه خالص مبلغ پاداش قابل پرداخت به مدیر عامل در هر یک از حالت‌های زیر:

۱) برمبنای سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد

۲) برمبنای سود قبل از کسر مالیات بر درآمد

۳) برمبنای سود خالص

۵ـ۳ـ جمع ارقام ستون‌های لیست حقوق و دستمزد مؤسسه فنی اعتماد به شرح زیر است:

	ریال	ریال
حقوق و مزایا:		
حقوق ثابت	؟	
اضافه کار	۱,۲۵۰,۰۰۰	
جمع حقوق و مزایا		؟
کسورات:		
حق بیمه سهم کارکنان	؟	
مالیات	؟	
مساعده	۵۰۰,۰۰۰	
جمع کسورات		؟
مبلغ خالص قابل پرداخت		۲,۸۲۰,۰۰۰

نرخ مالیات ۱۰ درصد و نرخ حق بیمه سهم کارگر و کارفرما به ترتیب ۷ درصد و ۲۳ درصد می‌باشد.
با فرض این‌که کل حقوق و مزایا مشمول بیمه و مالیات باشد،

مطلوبست:

۱) تعیین اعداد مجهول لیست حقوق و دستمزد

۲) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

فصل چهارم

اصول و مفاهیم حسابداری

هر رشته‌ای از دانش بر مفاهیم و قواعدی بنیادی استوار است و مطالعه و کار در هر رشته علمی مستلزم آگاهی از آن مفاهیم یا قواعد کلی است. حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و دارای معیارها و قواعد خاص خود می‌باشد. بدون آگاهی از اصول و مفاهیم حسابداری نه می‌توان حسابداری را به گونه‌ای کارآمد به کار گرفت و نه می‌توان گزارش‌های مالی منتج از آن را درک کرد. از این‌رو، شناخت و آگاهی از مفاهیم حسابداری برای کلیه کسانی که با آن سر و کار دارند در درجه نخست اهمیت قرار دارد.

اصول و مفاهیم حسابداری برخلاف قوانین فیزیک، شیمی و سایر علوم طبیعی از شناخت طبیعت مایه نگرفته و همانند علوم ریاضیات بر فرضیات مبنا استوار نشده است، بلکه میثاق‌ها، قواعد و رویه‌هایی هستند که در طول زمان، توسط بشر و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری به اطلاعات مالی بنا شده و به‌تدریج تغییر، تحول و تکامل یافته و مورد پذیرش همگان قرار گرفته است. این اصول و مفاهیم از پشتوانه نظری کامل برخوردار نیستند و در اثر عواملی همچون تغییر در قوانین و مقررات، نیازهای جدید استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و ... مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرند.

اصول و مفاهیم حسابداری به عنوان دستورالعمل شناسایی و پردازش رویدادهای مالی جهت تهیه و تنظیم صورت‌ها و گزارش‌های مالی می‌باشند و در تمامی سیستم‌های حسابداری، اعم از سیستم‌های دستی و کامپیوتری، مشترک بوده و به یک مفهوم و به طور یکنواخت به کار برده می‌شوند.

در مورد طبقه‌بندی اصول و مفاهیم حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد، اما تقریباً در تمامی این طبقه‌بندی‌ها چهار طبقه اصلی به شرح زیر دیده می‌شود:

۱ـ مفروضات بنیادی حسابداری

۲ـ اصول اساسی حسابداری

۳ـ میثاق‌ها یا اصول محدودکننده

۴ـ رویه‌های حسابداری

مفروضات بنیادی حسابداری

مفروضات بنیادی حسابداری شامل آن گروه از مفاهیم حسابداری است که جنبه زیربنایی داشته و به نحو قابل ملاحظه‌ای بر اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مالی تأثیر می‌گذارند و منشأ و شالوده سایر مفاهیم و اصول حسابداری می‌باشند. مفروضات بنیادی حسابداری به لحاظ داشتن فایده در نیل به هدف‌ها و انجام دادن عملیات حسابداری، در طول زمان به وجود آمده و به عنوان مفاهیمی بدیهی و بدون نیاز به استدلال و اثبات مورد پذیرش قرار گرفته‌اند. این مفروضات عبارتند از:

۱ـ فرض تفکیک شخصیت

۲ـ فرض تداوم فعالیت

۳ـ فرض دوره مالی

۴ـ فرض واحد پولی (واحد اندازه‌گیری)

فرض تفکیک شخصیت

فرض تفکیک شخصیت به معنای آن است که شخصیت هر مؤسسه یک شخصیت مستقل و مجزا از مالک یا مالکان آن و همچنین سایر مؤسسات است. براساس این فرض، فعالیت‌های مالی هر مؤسسه از دیدگاه همان مؤسسه تجزیه و تحلیل و ثبت شده و گزارش‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات مؤسسه مزبور تهیه می‌شود. به عنوان مثال، فرض کنید آقای محمدی علاوه بر اموال شخصی نظیر اتومبیل و ساختمان دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه اتومبیل است. در این صورت برای هر یک مؤسسات متعلق به آقای محمدی (فروشگاه و تعمیرگاه) یک شخصیت حسابداری مستقل درنظر گرفته شده و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آن‌ها از دیدگاه همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل گردیده و در دفاتر آن ثبت می‌شود. بدیهی است اموال شخصی آقای محمدی در دفاتر هیچ‌یک از مؤسسات فوق ثبت نمی‌شود. لازم به توضیح است که فرض تفکیک شخصیت در مورد تمامی انواع مؤسسات، اعم از مؤسسات انفرادی و شرکت‌های تضامنی و سهامی، کاربرد دارد.

یکی از اثرات فرض تفکیک شخصیت در حسابداری این است که درآمد هنگامی شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود که برای مؤسسه تحقق می‌یابد و نه هنگامی که بین صاحب یا صاحبان مؤسسه توزیع می‌شود. علاوه بر این، بر مبنای این فرض مطالبات و دیون شخصی صاحبان مؤسسه به اشخاص ثالث جزء منابع و تعهدات مؤسسه محسوب نمی‌شود. همچنین معادله اساسی حسابداری (یعنی دارایی = بدهی + سرمایه) نیز بازتاب مفهوم تفکیک شخصیت در حسابداری است.

فرض تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت بدین معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی تداوم و استمرار خواهد داشت و قصد انحلال مؤسسه یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. البته این به مفهوم تداوم و بقای همیشگی یک مؤسسه نیست، بلکه به معنای آن است که یک مؤسسه قادر است خود را با تغییر شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی به نحوی وفق دهد که فعالیت‌های آن ادامه یابد و بتواند برنامه‌های خود را اجرا و تعهدات خود را ایفا کند.

فرض تداوم فعالیت مبنای تئوریک بسیاری از طبقه‌بندی‌های متداول در حسابداری را فراهم می‌آورد. به عنوان مثال،

طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیر جاری مبتنی بر فرض تداوم فعالیت است، زیرا اگر این فرض مصداق نداشته باشد تمایز بین جاری و غیر جاری نیز اهمیت خود را از دست خواهد داد. همچنین بر اساس فرض تداوم فعالیت است که مبالغ پرداخت شده طی یک دوره کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود و بخشی از آن تحت عناوین مختلف دارایی نظیر پیش‌پرداخت، دارایی ثابت و ... به سال‌های بعد منتقل می‌گردد. علاوه بر این، ثبت دارایی‌های ثابت به بهای تمام شده و استهلاک آن‌ها نیز با استفاده از فرض تداوم فعالیت قابل توجیه است، چراکه استهلاک هنگامی منطقی به نظر می‌رسد که دوامی برای مؤسسه فرض شود.

مادام‌که شواهدی معتبر برای پیش‌بینی توقف تمام یا بخش عمده‌ای از فعالیت‌های مؤسسه در دست نباشد، حسابداری و گزارشگری مالی با فرض تداوم فعالیت انجام می‌شود. چنانچه این فرض نادیده گرفته شود باید در هر زمان وضع مؤسسه را در حال انحلال تصور کرد. در این صورت اقلام صورت‌های مالی باید به مبالغ خالص ارزش فروش و ارزش‌های روز انحلال اندازه‌گیری و گزارش شوند.

فرض دوره مالی

اندازه‌گیری دقیق نتایج حاصل از عملیات یک مؤسسه تنها در پایان عمر آن یعنی هنگامی که کلیه دارایی‌های آن فروخته شده و بدهی‌های آن تسویه شود، امکان‌پذیر است. اما مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های خود نیازمند اطلاعاتی درباره نتیجه عملیات و وضعیت مالی مؤسسه قبل از پایان عمر آن می‌باشند، حتی اگر اندازه‌گیری در طول عمر مؤسسه در مقایسه با اندازه‌گیری‌های بعد از زمان انحلال و تصفیه از دقت کمتری برخوردار باشد. بدین منظور عمر مؤسسه به دوره‌های زمانی کوتاه‌تر تقسیم می‌شود که به هر یک از این دوره‌ها اصطلاحاً **دوره مالی** گفته می‌شود. این کار به معنای پذیرش فرض دوره مالی در حسابداری است.

طول دوره مالی یک مؤسسه را می‌توان بنا به نوع فعالیت و شرایط محیطی آن انتخاب کرد. دوره مالی می‌تواند یک ماهه، سه ماهه و یا شش ماهه باشد، اما متداول‌ترین دوره مالی، دوره مالی یک ساله است که اصطلاحاً سال مالی نامیده می‌شود و ممکن است مطابق با سال شمسی باشد یا نباشد.

یکی از نتایج پذیرش فرض دوره مالی فراهم آوردن امکان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌باشد و بدین ترتیب، می‌توان نتایج یک دوره مالی را با نتایج دوره‌های قبل مقایسه نموده و بدین طریق ارزیابی‌های لازم را انجام داد. استفاده از مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی در گزارشگری مالی نیز نتیجه پذیرش فرض دوره مالی است، چراکه اگر ارائه صورت‌های مالی در طول عمر مؤسسه لازم نبود، مبنای تعهدی ضرورت پیدا نمی‌کرد و صورت‌های مالی در پایان عمر مؤسسه بر اساس دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی تهیه می‌گردید.

فرض واحد پولی

از آنجا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه‌گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی برحسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک اندازه‌گیری سنجیده شده و اطلاعات مالی برحسب پول گزارش می‌شود. برای آنکه فایده و لزوم مقیاس مشترک اندازه‌گیری در حسابداری روشن شود، فرض کنید مؤسسه‌ای مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد، ۳ تن مواد اولیه و ۱,۰۰۰ متر مربع زمین داشته باشد. گزارش مالی که در آن وجوه نقد

برحسب ریال، موجودی مواد برحسب تن و زمین برحسب متر مربع باشد نامفهوم و بی‌معنی بوده و برای تصمیم‌گیری مفید نخواهد بود، در حالی که با گزارش این اقلام برحسب پول (مثلاً ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال موجودی مواد و ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال زمین) این مشکل حل شده و اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار خواهد گرفت.

برخلاف سایر واحدهای اندازه‌گیری مانند متر و کیلوگرم که واحدهای باثباتی هستند و در طول زمان تغییر نمی‌کنند، پول ارزش ثابتی ندارد و به علت وجود تورم در اقتصاد، با گذر زمان قدرت خرید آن کاهش می‌یابد. با این حال، در حسابداری کنونی اصولاً ارزش واحد پول ثابت فرض شده و ارزش کالاها و خدمات براساس قیمت‌های تحقق یافته در مبادلات محاسبه و ثبت می‌شود.

کاهش قدرت خرید پول مخصوصاً در سال‌های اخیر فرض واحد پولی را به یکی از بحث‌انگیزترین مفروضات حسابداری در آورده و آن را به ضعیف‌ترین حلقه در زنجیره مفروضات حسابداری تبدیل نموده است. برای رفع نارسایی‌های ناشی از کاهش قدرت خرید پول، حسابداری تورمی مطرح گردیده است که در آن آثار کاهش قدرت خرید پول تحت شرایط و در مواردی معین اندازه‌گیری و در صورت‌های مالی منعکس می‌گردد[1].

اصول اساسی حسابداری

اصول اساسی حسابداری شامل آن گروه از مفاهیم حسابداری است که جنبه عملی و کاربردی داشته و رهنمودها و مبانی لازم را برای شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مالی ارائه می‌کنند. اصول اساسی حسابداری نحوه تعیین سود را مشخص و چگونگی گزارش وضعیت مالی یک مؤسسه را روشن می‌کنند. این اصول عبارتند از:

۱ـ اصل بهای تمام شده

۲ـ اصل تحقق درآمد

۳ـ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد

۴ـ اصل افشای کامل

اصل بهای تمام شده

اصل بهای تمام شده حاکی از آن است که کلیه رویدادهای مالی باید به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و گزارش شوند. به عنوان مثال، اگر برای خرید یک قطعه زمین مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده باشد باید زمین را به همین مبلغ ثبت و گزارش نمود، حتی اگر در تاریخ خرید طبق نظر کارشناس زمین مذکور ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش داشته باشد. بعلاوه، اصل بهای تمام شده در زمان‌های بعد از تاریخ تحصیل نیز باید رعایت شود. به عنوان مثال، چنانچه ارزش زمین مذکور در سال‌های بعد به ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یابد، تغییری از این بابت در حساب‌ها داده نمی‌شود و زمین به همین مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال در دفاتر نشان داده می‌شود.

عده‌ای از صاحب‌نظران حسابداری معتقدند که در شرایط تورمی، استفاده از اصل بهای تمام شده تاریخی وضعیت مالی مؤسسات را به نحو درستی نشان نمی‌دهد و باید از ارزش‌های بازار به عنوان مبنای ارزیابی دارایی‌ها استفاده کرد. با این

۱ـ حسابداری تورمی در دروس بعدی به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

وجود، بنا به دلایل زیر هنوز بهای تمام شده تاریخی پذیرفته‌ترین روش ارزیابی در صورت‌های مالی است:

۱ـ بهای تمام شده از طریق مراجعه به اسناد و مدارک اولیه مربوط به معاملات قابل تأیید و اثبات است.

۲ـ بهای تمام شده مبتنی بر یک مبادله واقعی (و نه فرضی) است، بنابراین قابل اندازه‌گیری و قابل اتکا می‌باشد.

۳ـ بهای تمام شده در تاریخ تحصیل، بهترین معیاری است که ارزش دارایی را در آن زمان تعیین می‌کند.

اصل تحقق درآمد

اصل تحقق درآمد زمان شناسایی درآمد و ثبت آن در حساب‌ها و صورت‌های مالی را تعیین می‌کند. طبق این اصل، درآمد هنگامی شناسایی می‌شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

۱ـ معامله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد.

۲ـ شواهد عینی کافی برای اندازه‌گیری مبلغ درآمد موجود باشد.

۳ـ هزینه‌های مرتبط با درآمد به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل تعیین باشد.

۴ـ وجوه حاصل از معامله دریافت شده یا اطمینان از دریافت آن در آینده وجود داشته باشد.

از لحاظ عملی درآمد ناشی از فروش کالاها و محصولات در زمان فروش که عموماً تاریخ تحویل کالاها و محصولات فروش رفته به مشتریان است، شناسایی می‌شود و درآمد حاصل از ارائه خدمات نیز هنگامی شناسایی می‌شود که خدمات مربوطه انجام شده و بتوان مبالغ آن‌ها را برای مشتریان صورت‌حساب کرد. اما در این مورد استثنائاتی نیز وجود دارد که عبارتند از:

۱ـ **شناسایی درآمد در خلال تولید** ـ در قراردادهای بلندمدت پیمانکاری با توجه به حجم فعالیت معمولاً تکمیل پروژه به مدت زمان طولانی نیاز دارد. در این گونه موارد، در صورت وجود شرایط زیر می‌توان درآمد را در طول دوره ساخت و به تناسب پیشرفت پروژه شناسایی نمود:

الف ـ مبلغ پیمان در قرارداد مقطوع یا قابل تعیین باشد.

ب ـ کل بهای تمام شده پیمان به‌گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

ج ـ هزینه‌های انجام شده و درصد پیشرفت کار تا تاریخ شناسایی درآمد مشخص بوده و یا به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

۲ـ **شناسایی درآمد در هنگام تکمیل تولید** ـ در صورت وجود شرایط زیر می‌توان درآمد را در هنگام تکمیل تولید و قبل از فروش محصول شناسایی کرد:

الف ـ وجود بازار آماده با قیمت تثبیت شده برای محصول

ب ـ عدم وجود هزینه‌های بازاریابی و توزیع و فروش و یا برآورد قابل اتکای هزینه‌های مذکور

درآمد محصولاتی مانند طلا و نقره و برخی از محصولات کشاورزی نظیر گندم معمولاً در هنگام تکمیل تولید شناسایی می‌شود.

۳ـ **شناسایی درآمد هنگام دریافت وجه نقد** ـ در مواردی که فروش به طور نسیه انجام می‌شود و برآوردی منطقی از مطالبات غیرقابل وصول نمی‌تواند صورت گیرد، می‌توان درآمد را در مقطعی بعد از فروش کالا و به هنگام دریافت وجه نقد شناسایی کرد. از جمله این موارد می‌توان به شناسایی درآمد طبق **روش‌های اقساطی** و **بازیافت بهای تمام شده** در فروش‌های اقساطی کالا اشاره نمود.

اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد

اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد بر فرایند اندازه‌گیری سود تأکید دارد و حاکی از آن است که هزینه‌های انجام شده برای تحصیل درآمد باید در همان دوره‌ای که درآمد شناسایی می‌گردد، با درآمد مربوط مقابله شود تا سود یا زیان خالص به دست آید. طبق این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دوره جاری، به دلیل داشتن منافع آتی به عنوان دارایی در صورت‌های مالی گزارش می‌شود.

در بکارگیری اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، برای شناخت هزینه‌ها یکی از سه مبنای زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱ـ **ارتباط مستقیم علت و معلولی** ـ برخی از هزینه‌ها یک رابطه مستقیم علت و معلولی با درآمد شناسایی شده دارند، یعنی وقوع درآمد و هزینه به طور همزمان است، از این رو به موازات تحقق درآمد، هزینه مربوطه نیز شناسایی می‌شود. بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش مبتنی بر فروش و هزینه حمل و تحویل کالا به مشتریان نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها می‌باشند.

۲ـ **تخصیص منظم و منطقی هزینه‌ها** ـ در برخی موارد، مخارج انجام شده در تحصیل درآمد چندین دوره مالی مشارکت دارند و ارتباط بین آن‌ها با درآمدهای ایجاد شده را نمی‌توان براساس یک رابطه علت و معلولی تعیین کرد. این گونه مخارج برمبنای زمان و به روشی منظم و منطقی بین دوره‌هایی که منافع آن حاصل می‌گردد، سرشکن می‌شود. هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه سود تضمین شده (بهره) تسهیلات بلندمدت دریافتی نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها می‌باشند.

۳ـ **شناخت بلادرنگ هزینه‌ها** ـ در برخی موارد، نمی‌توان بین مخارج انجام شده و درآمدهای ایجاد شده یک رابطه علت و معلولی برقرار نمود و همچنین مخارج مزبور فاقد منافع آتی می‌باشند. این گونه مخارج باید بلادرنگ در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند. هزینه تبلیغات و هزینه آموزش کارکنان نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها می‌باشند.

به طور خلاصه می‌توان گفت که مخارج انجام شده بدواً باید برمبنای رابطه علت و معلولی بین هزینه‌ها و درآمد شناسایی شوند و اگر بین هزینه‌ها و درآمد نتوان ارتباط علت و معلولی تعیین کرد، مخارج براساس روش منظم و منطقی تخصیص می‌یابند و چنانچه کاربرد هیچ‌یک از روش‌های مذکور مصداق نداشته باشد، مخارج مربوط بلادرنگ به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شوند.

اصل افشای کامل

اصل افشای کامل بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد و حاکی از آن است که کلیه حقایق بااهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه باید به شکلی مناسب و به گونه‌ای قابل فهم و به طور کامل افشا شود تا امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی فراهم گردد. این اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشا شود.

باید توجه داشت که اصل افشای کامل هرگز به این معنا نیست که کلیه اطلاعات باید افشا شود، بلکه افشای اطلاعات باید با توجه به اهمیت و هزینه تهیه آن‌ها صورت پذیرد. بنابراین اساساً اطلاعاتی باید افشا شود که از لحاظ کمیت و کیفیت به‌گونه‌ای باشد که در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر بوده و موجبات سر درگمی و گمراهی آنان را فراهم نکند. همچنین هزینه تهیه و گزارش اطلاعات نباید بیشتر از منافع حاصل از بکارگیری آن‌ها باشد.

میثاق‌ها یا اصول محدودکننده

میثاق‌ها یا اصول محدودکننده اصولی هستند که کاربرد اصول حسابداری را در چارچوب‌های ارائه شده محدود می‌کنند و اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند. این اصول محدودکننده عبارتند از:

۱ـ اهمیت

۲ـ محافظه‌کاری

۳ـ خصوصیات صنعت

اهمیت

اهمیت یکی از مفاهیم واقع‌بینی در حسابداری است و مفهوم آن این است که هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها در مقایسه با هزینه اعمال صحیح‌ترین روش‌های حسابداری با اهمیت نباشد، می‌توان از بکارگیری صحیح روش‌ها از لحاظ تئوریک خودداری نمود. به عنوان مثال، هرچند که انتظار انتفاع از یک مدادتراش رومیزی یا یک سطل زباله بیش از یک دوره مالی است و باید بهای تمام شده آن‌ها به حساب دارایی منظور و طی عمر مفیدشان مستهلک گردد، ولی در عمل هزینه چنین تخصیصی غالباً بیش از بهای تمام شده دارایی‌های مزبور است، لذا اعمال صحیح‌ترین روش حسابداری اقتصادی نیست و می‌توان آن‌ها را یکجا در زمان خرید به حساب هزینه منظور کرد.

از آنجاکه اهمیت یک مفهوم نسبی است، میزان آن می‌تواند از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر متفاوت باشد. برای مثال، ممکن است مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال هزینه در مؤسسه‌ای که سرمایه آن بالغ بر یک میلیارد ریال است بی‌اهمیت تلقی گردد، در صورتی که همین مبلغ در مؤسسه‌ای که سرمایه آن یک میلیون ریال است مبلغی بااهمیت به شمار می‌رود. به طور کلی، اطلاعاتی بااهمیت محسوب می‌شود که به طور معقول انتظار رود بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد.

باید توجه داشت که اهمیت هرگز به معنای نادیده گرفتن اقلام فاقد اهمیت نیست، بلکه همه رویدادهای مالی صرف‌نظر از اهمیت آن‌ها باید مدنظر قرار گیرند.

محافظه‌کاری

محافظه‌کاری یا **احتیاط** یکی از محدودیت‌های حاکم بر حسابداری و گزارشگری مالی است و هرچند که جایگاهی در اصول اساسی حسابداری ندارد، اما در ارزیابی دارایی‌ها و تعیین سود خالص تأثیر به‌سزایی دارد. طبق اصل محافظه‌کاری، در شرایطی که برای اندازه‌گیری یک رویداد یا وضعیت معین، روش‌ها و رویه‌های متفاوتی که همگی منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری است وجود داشته باشد، باید روش یا رویه‌ای انتخاب گردد که دارای حداقل اثر مساعد بر جمع دارایی‌ها و درآمدها و حداکثر اثر مساعد بر جمع بدهی‌ها و هزینه‌ها در دوره جاری باشد. البته باید توجه داشت که محافظه‌کاری هرگز به معنی کمتر از میزان واقعی گزارش کردن عمدی دارایی‌ها و درآمدها و بیشتر از میزان واقعی گزارش کردن عمدی بدهی‌ها و هزینه‌ها نیست.

بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ارزیابی موجودی کالا و منظور نمودن هزینه‌های تحقیق و توسعه به عنوان هزینه دوره نمونه‌هایی از کاربرد اصل محافظه‌کاری است.

خصوصیات صنعت

بکارگیری اصول حسابداری در برخی از صنایع مانند آب و فاضلاب، برق، تلفن، نفت و گاز، بیمه، بانکداری، پیمانکاری و ... ممکن است نه تنها کارساز و مفید نباشد بلکه گمراه کننده نیز باشد. در چنین مواردی، برای سودمندی اطلاعات حسابداری، انحراف از اصول حسابداری مجاز شمرده شده است، مشروط بر آنکه در خصوص آن افشای کامل صورت گیرد. به عنوان مثال، شناسایی درآمد براساس روش درصد پیشرفت کار در مؤسسات پیمانکاری و یا ارزیابی موجودی محصول (گوشت) به قیمت بازار در مؤسسات دامپروری نوعی انحراف از اصول حسابداری محسوب می‌شود.

رویه‌های حسابداری

رویه‌ها یا روش‌های حسابداری شامل آن گروه از مفاهیم حسابداری است که نحوه حسابداری انواع مختلف فعالیت‌ها، معاملات و عملیات مالی و گزارش نتایج عملیات و وضعیت مالی را مشخص می‌کند. با توجه به تنوع رویه‌های حسابداری هر مؤسسه‌ای باید با توجه به شرایط و اوضاع و احوال کار حسابداری خود مناسب‌ترین رویه را انتخاب و به طور یکنواخت از همان رویه استفاده کند تا اطلاعات حسابداری در سنوات مختلف قابل فهم و قابل مقایسه باشد. باید توجه داشت که رویه‌های حسابداری حتی در شرایط همسان نیز ممکن است از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر متفاوت باشد.

ضوابط حاکم بر اصول و مفاهیم حسابداری

همان‌طور که اشاره گردید، اصول و مفاهیم حسابداری ساخته دست بشر است و برخلاف قوانین فیزیک، شیمی و ریاضیات از فرضیات مبنا و مورد قبول همگان اقتباس نشده است و اعتبار آن نیز از راه مشاهده و تجزیه و تحلیل قابل سنجش نمی‌باشد. اصول و مفاهیم حسابداری را نمی‌توان حقایقی جاودانه تلقی کرد. این اصول و مفاهیم به‌تدریج تدوین و تکامل یافته و دچار تحول تدریجی شده است.

به طور کلی، معیار پذیرفته شدن یک اصل یا مفهوم حسابداری یا یک روش اجرایی حسابداری بر سه ضابطه زیر استوار است:

۱ـ **مربوط بودن** ـ یک اصل یا مفهوم حسابداری هنگامی مربوط تلقی می‌شود که کار با آن باعث فراهم نمودن اطلاعاتی گردد که برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی سودمند باشد.

۲ـ **عینی بودن** ـ یک اصل یا مفهوم حسابداری هنگامی عینی محسوب می‌شود که امکان اعمال نظر و قضاوت شخصی تهیه کنندگان اطلاعات را محدود سازد. بدین ترتیب ضابطه عینیت مترادف با قابلیت اعتماد و اطمینان نیز به کار برده می‌شود.

۳ـ **عملی بودن** ـ عملی بودن یک اصل یا مفهوم حسابداری منوط به قابلیت اجرای آن بدون تحمل هزینه نامعقول یا صرف وقت زیاد و غیرقابل توجیه می‌باشد.

لازم به ذکر است که در اغلب موارد بین ضوابط فوق تضاد و ناسازگاری وجود دارد. به عنوان مثال، مربوط‌ترین راه‌حل معمولاً از عینیت یا عملی بودن کمتری برخوردار است. بنابراین در تدوین اصول و مفاهیم حسابداری باید یک تعادل مطلوب بین مربوط بودن از یک طرف و عینی بودن و عملی بودن از طرف دیگر برقرار گردد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از موارد زیر جزء مفروضات حسابداری نیست؟

الف) محافظه‌کاری ب) تفکیک شخصیت ج) تداوم فعالیت د) واحد اندازه‌گیری

۲ـ کدامیک از موارد زیر جزء اصول اساسی حسابداری نیست؟

الف) بهای تمام شده ب) دوره مالی ج) تحقق درآمد د) تطابق هزینه‌ها با درآمد

۳ـ براساس فرض تفکیک شخصیت:

الف) شخصیت هر مؤسسه باید از مالکان آن تفکیک شود.

ب) شخصیت هر یک از مالکان مؤسسه باید از هم تفکیک شود.

ج) شخصیت مالکان مؤسسه باید از شخصیت کارکنان آن تفکیک شود.

د) هر سه مورد صحیح است.

۴ـ عبارت "قرار نیست که مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی منحل یا عملیات آن متوقف شود" به کدامیک از مفروضات حسابداری اشاره دارد؟

الف) دوره مالی ب) تفکیک شخصیت ج) تداوم فعالیت د) واحد اندازه‌گیری

۵ـ براساس فرض دوره مالی:

الف) درآمدها و هزینه‌های هر دوره با هم مقابله می‌شوند.

ب) عمر مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود.

ج) تنها رویدادهایی که قابلیت اندازه‌گیری به واحد پولی را دارند ثبت می‌شوند.

د) فرض می‌شود که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی ادامه خواهد داشت.

۶ـ معادله اساسی حسابداری بازتابی از کدامیک از مفاهیم حسابداری زیر است؟

الف) واحد پولی ب) دوره مالی ج) تداوم فعالیت د) تفکیک شخصیت

۷ـ طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیرجاری در ترازنامه، براساس فرض .... صورت می‌گیرد.

الف) واحد پولی ب) دوره مالی ج) تداوم فعالیت د) تفکیک شخصیت

۸ـ استفاده از مبنای تعهدی در گزارشگری مالی، ناشی از کدامیک از مفروضات حسابداری است؟

الف) فرض دوره مالی ب) فرض واحد پولی ج) فرض تداوم فعالیت د) فرض تفکیک شخصیت

۹ـ کدامیک از اصول یا مفروضات حسابداری بیشتر از همه تحت تأثیر پدیده تورم قرار می‌گیرد؟

الف) فرض واحد پولی ب) فرض تداوم فعالیت ج) اصل تحقق درآمد د) اصل بهای تمام شده

۱۰ـ مؤسسه سپیده که به تولید و فروش پوشاک زمستانی اشتغال دارد، در زمستان سال جاری به دلیل گرم شدن هوا با کاهش شدید فروش مواجه شده است. این مؤسسه در نظر دارد برای ارائه صورت‌های مالی تا سال بعد منتظر بماند و نتایج عملکرد را برای یک دوره دو ساله گزارش نماید. در این ارتباط، کدامیک از اصول یا مفروضات حسابداری نادیده گرفته شده است؟

الف) فرض دوره مالی　ب) فرض تداوم فعالیت　ج) اصل تحقق درآمد　د) اصل بهای تمام شده

۱۱ـ در کدامیک از مقاطع زیر ممکن است درآمد شناسایی شود؟

الف) در خلال تولید　ب) هنگام تکمیل تولید　ج) هنگام دریافت وجه نقد　د) هر سه مورد

۱۲ـ طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد برای تعیین سود یا زیان خالص باید:

الف) هزینه‌ها به روشی منظم و منطقی با درآمدهای تحصیل شده مقابله گردند.

ب) بین هزینه‌ها و درآمد یک رابطه مستقیم علت و معلولی وجود داشته باشد.

ج) درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها در زمان تحمل شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.

د) هزینه‌های انجام شده در یک دوره از درآمدهای تحقق یافته در همان دوره کسر شود.

۱۳ـ ارائه یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، مبتنی بر کدامیک از مفاهیم زیر است؟

الف) اهمیت　ب) افشای کامل　ج) محافظه‌کاری　د) تداوم فعالیت

۱۴ـ به حساب هزینه بردن بهای تمام شده یک قندان با عمر مفیدی در حدود پنج سال، نمونه‌ای از کاربرد مفهوم .... است.

الف) اهمیت　ب) تطابق　ج) تحقق　د) محافظه‌کاری

۱۵ـ بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ارزیابی موجودی مواد و کالا، مصداق کدامیک از مفاهیم زیر است؟

الف) تحقق　ب) اهمیت　ج) محافظه‌کاری　د) بهای تمام شده

مسائل

۱ـ۴ـ مفاهیم ارائه شده در زیر جزء مفروضات بنیادی، اصول اساسی و محدودکننده‌های حسابداری است:

۱ـ فرض تفکیک شخصیت　۲ـ فرض تداوم فعالیت

۳ـ فرض دوره مالی　۴ـ فرض واحد پولی

۵ـ اصل بهای تمام شده　۶ـ اصل تحقق درآمد

۷ـ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد　۸ـ اصل افشای کامل

۹ـ محافظه کاری　۱۰ـ خصوصیات صنعت

مشخص کنید هر یک از این مفاهیم با کدامیک از عبارات زیر مربوط می‌شود؟ (برخی از مفاهیم ممکن است بیش از یک بار مورد استفاده قرار گیرد.)

الف) مقیاس مشترک اندازه‌گیری
ب) ادامه فعالیت مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی
ج) ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل
د) مقابله هزینه‌های انجام شده با درآمدهای تحقق یافته
هـ) ارزیابی موجودی کالا به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
و) استفاده از مبنای تعهدی در گزارشگری مالی، نتیجه پذیرش آن است.
ز) مبنایی است برای طبقه‌بندی دارایی‌ها وبدهی‌ها به جاری و غیر جاری
ح) استثنا بر رویه‌های حسابداری به علت وضعیت خاص و انحصاری مؤسسه
ط) گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات مؤسسه در دوره‌های زمانی مشخص
ی) وجود تورم در سال‌های اخیر ضرورت تجدیدنظر در آن را مطرح نموده است.
ک) شناسایی هزینه‌ها در زودترین زمان ممکن و درآمدها در دیرترین زمان ممکن
ل) شناسایی و ثبت اضافه ارزش دارایی‌ها قبل از فروش یا واگذاری آن‌ها مجاز نیست.
م) دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه نباید شامل دارایی‌ها وبدهی‌های صاحبان سرمایه آن باشد.
ن) ارائه کلیه حقایق بااهمیت مربوط به فعالیت‌های مالی مؤسسه به منظور تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

۲ـ۴ـ مشخص کنید کدامیک از عبارات زیر درست و کدامیک نادرست است؟ (در صورت نادرست بودن، دلیل آن را توضیح دهید.)
الف) اصل بهای تمام شده صرفاً در مورد اقلام ترازنامه به کار می‌رود.
ب) نتیجه عملیات یک مؤسسه تنها در پایان عمر آن اندازه‌گیری می‌شود.
ج) محافظه‌کاری یکی از اصول محدودکننده حسابداری به شمار می‌رود.
د) شناخت بلادرنگ هزینه‌ها، انحراف از اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد است.
ه) برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک یا مالکان آن در نظر گرفته می‌شود.
و) روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، اصل بهای تمام شده را نقض می‌کند.
ز) تنها معاملاتی ثبت و گزارش می‌شوند که قابلیت اندازه‌گیری به واحد پولی را داشته باشند.
ح) نتایج معاملات و عملیات مالی مؤسسه می‌تواند با واحدهای مختلف اندازه‌گیری و گزارش شود.
ط) محافظه‌کاری یعنی این‌که دارایی‌ها و درآمدها کمتر از میزان واقعی و بدهی‌ها و هزینه‌ها بیشتر از میزان واقعی گزارش شوند.
ی) تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع در حساب‌ها ثبت می‌شوند و هرگونه تغییر در ارزش پولی آن‌ها نیز در آینده شناسایی می‌شود.

فصل پنجم

شرکت‌های تضامنی

فعالیت اکثر مؤسسات انتفاعی از نظر تشکیل، وضعیت مالکیت و ... عمدتاً در سه شکل حقوقی مؤسسات انفرادی (تک مالکی)، شرکت‌های تضامنی و شرکت‌های سهامی انجام می‌شود. در اغلب مؤسسات مذکور مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری تقریباً مشابه است، ولی از نظر ویژگی‌ها و ترکیب سرمایه، هر یک از آن‌ها برای حقوق صاحب یا صاحبان سرمایه روش‌های حسابداری خاص خود را دارا می‌باشند.

حسابداری حقوق صاحب سرمایه در مؤسسات تک‌مالکی در درس اصول حسابداری ۱ تشریح گردید. در این فصل، حسابداری حقوق صاحبان سرمایه در شرکت‌های تضامنی، شامل مباحث تشکیل، تقسیم سود، ورود و خروج شرکا و انحلال مورد بحث قرار می‌گیرد.

مفهوم شرکت تضامنی

شرکت تضامنی یکی از مهمترین انواع شرکت‌های تجاری است[1] و در مواردی تشکیل می‌شود که ترکیبی از سرمایه، مدیریت، تخصص یا تجربه افراد لازم باشد. طبق ماده ۱۱۶ قانون تجارت "شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوصی برای امور تجارتی بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود".

۱ـ طبق ماده ۲۰ قانون تجارت، شرکت‌های تجارتی بر هفت قسم است:

۱ـ شرکت سهامی

۲ـ شرکت با مسئولیت محدود

۳ـ شرکت تضامنی

۴ـ شرکت مختلط غیرسهامی

۵ـ شرکت مختلط سهامی

۶ـ شرکت نسبی

۷ـ شرکت تعاونی تولید و مصرف

اسم شرکت

شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص به خود بوده و ممکن است مشتمل بر اسم تمام شرکا باشد، مانند "شرکت تضامنی محمد و علی" که بیانگر آن است که شرکت دارای دو شریک است، و یا ممکن است اسم یکی از شرکا را شامل گردد. در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمام شرکا نباشد، باید بعد از اسم شریک و شرکایی که ذکر شده است عبارتی از قبیل (و شرکا) یا (و برادران) قید شود[1]، مانند "شرکت تضامنی حسن و شرکا" یا "شرکت تضامنی حسین و برادران".

شرکت‌نامه

شرکت‌نامه قراردادی است کتبی که کلیه توافقات انجام شده بین شرکا قبل از ثبت شرکت در آن قید می‌شود. شرکت‌نامه پایه و اساس هر شرکت تضامنی است و کلیه روابط مالی و حقوقی بین شرکا، نحوه تقسیم سود و زیان، شرایط ورود و خروج شرکا، انحلال شرکت، وظایف، اختیارات، تعهدات، امتیازات، میزان برداشت هر یک از شرکا و ... در آن مشخص می‌گردد. شرکت‌نامه حتماً باید به صورت مکتوب بوده و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد. هرگونه تغییر در شرکت‌نامه نیز باید با رضایت کلیه شرکا بوده و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد[2].

ویژگی‌های شرکت تضامنی

ویژگی‌هایی که شرکت تضامنی را از سایر شرکت‌ها در قانون تجارت متمایز می‌کند عبارتند از:

۱ـ **عمر محدود** ـ از آنجا که شرکت تضامنی براساس یک قرارداد (شرکت‌نامه) تشکیل می‌گردد عمر آن محدود می‌باشد. در صورتی‌که قرارداد برای مدت محدودی تنظیم شده باشد، عمر شرکت در پایان این مدت به پایان می‌رسد و چنانچه شرکت برای انجام عملیاتی تشکیل گردیده باشد، عمر شرکت پس از انجام عملیات مذکور خاتمه می‌یابد. عمر شرکت همچنین ممکن است بنا به درخواست هر یک از شرکا به پایان رسیده و منحل گردد. علاوه بر این، عمر یک شرکت تضامنی ممکن است با فوت، ورشکستگی و یا عدم صلاحیت هر یک از شرکا خاتمه یابد. لازم به توضیح است که ورود یک شریک جدید به شرکت تضامنی به طور قانونی به منزله خاتمه فعالیت شرکت تضامنی قبلی و تأسیس یک شرکت تضامنی جدید تلقی می‌گردد، حتی اگر شرکت تضامنی جدید همان فعالیت‌های تجاری شرکت تضامنی قبلی را ادامه دهد.

۲ـ **نمایندگی متقابل** ـ نمایندگی متقابل یا دوجانبه در شرکت تضامنی بدین معناست که هر شریک از جانب خود و به نمایندگی از جانب سایر شرکا اختیار دارد نسبت به عقد قرارداد با اشخاص ثالث، که در محدوده عملیات عادی شرکت تضامنی خود باشد، اقدام نماید.

۳ـ **مسئولیت نامحدود** ـ مسئولیت شرکای شرکت تضامنی محدود به سهم‌الشرکه آن‌ها نیست و طلبکاران می‌توانند برای وصول طلب خود به تک تک شرکا مراجعه کنند و کلیه طلب خود را بدون توجه به نسبت سهم‌الشرکه هر شریک مطالبه نمایند. بنابراین چنانچه دارایی‌های شرکت برای تأدیه بدهی‌های شرکت کافی نباشد، هر یک از شرکا در مقابل تمام بدهی‌های شرکت مسئول است و نه تنها سهم‌الشرکه هر شریک، بلکه دارایی‌های شخصی او نیز وثیقه بدهی‌های شرکت است.

۱ـ ماده ۱۱۷ قانون تجارت

۲ـ در شرکت‌نامه باید نام شرکت و نوع آن، موضوع شرکت، مرکز اصلی شرکت و نشانی کامل آن، اسامی شرکا و محل اقامت آن‌ها، مبدأ تشکیل شرکت و مدت آن، سرمایه شرکت اعم از نقدی و غیرنقدی، میزان سهم‌الشرکه هر یک از شرکا، مدیران شرکت و اختیارات آن‌ها، نحوه تقسیم سود و زیان، مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا، انحلال شرکت و ... مشخص گردد.

۴ـ مالکیت مشترک دارایی‌ها ـ هر نوع دارایی نظیر وجوه نقد، موجودی کالا، ساختمان و ... که توسط هر یک از شرکا به شرکت آورده می‌شود یا در طول فعالیت شرکت خریداری یا ایجاد می‌گردد، به عنوان دارایی مشترک کلیه شرکا تلقی می‌شود. سهم هر یک از شرکا از دارایی‌های مذکور هنگام انحلال شرکت و باتوجه به مانده سرمایه آن‌ها تعیین می‌شود.

۵ـ سهولت تشکیل ـ با توجه به این‌که تعداد شرکای شرکت تضامنی محدود بوده و بیشتر بین اشخاصی که شناخت قبلی نسبت به یکدیگر دارند و براساس یک قرارداد مکتوب تشکیل می‌شود، لذا در مقایسه با شرکت‌های سهامی که تشکیل آن‌ها مراحل متعدد قانونی را ایجاب می‌نماید، تشکیل شرکت‌های تضامنی ساده‌تر بوده و به مقررات کمتری نیاز دارد.

۶ ـ محدودیت فعالیت شرکا ـ طبق قانون تجارت، در شرکت‌های تضامنی برای شرکا محدودیت‌هایی در نظر گرفته شده است. از جمله این‌که هیچ‌یک از شرکا نمی‌تواند بدون موافقت و رضایت سایر شرکا (به حساب شخص خود یا به حساب شخص ثالث) تجارتی از نوع فعالیت تجاری شرکت تضامنی انجام دهد و یا این‌که هیچ‌یک از شرکا نمی‌تواند بدون رضایت سایر شرکا به عنوان شریک ضامن یا با مسئولیت محدود در شرکت دیگری که فعالیت تجاری مشابه با شرکت تضامنی دارد، داخل شود[1].

تشکیل شرکت‌های تضامنی

شرکت تضامنی هنگامی تشکیل می‌شود که:

۱ـ شرکت‌نامه مطابق قانون تنظیم شده باشد.

۲ـ تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم‌الشرکه غیرنقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد[2].

حسابداری شرکت‌های تضامنی

حسابداری شرکت‌های تضامنی عمدتاً مشابه حسابداری مؤسسات تک‌مالکی است و تنها حسابداری حقوق صاحبان سرمایه آن‌ها، به دلیل تعدد سرمایه‌گذاران، متفاوت از مؤسسات تک‌مالکی است.

همان‌گونه که در درس اصول حسابداری ۱ بیان شد، در مؤسسات تک‌مالکی در پایان دوره مالی همه رویدادهای مالی مربوط به سرمایه و برداشت صاحب مؤسسه و سود و زیان ناشی از عملیات در حساب واحدی به نام "سرمایه صاحب مؤسسه" در ترازنامه منعکس می‌گردد. اما در شرکت‌های تضامنی به دلیل آن‌که هر نوع تغییر در سرمایه شرکت باید در شرکت‌نامه منعکس و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد، لذا برای این منظور معمولاً از حساب‌های زیر استفاده می‌شود:

۱ـ حساب سرمایه شرکا

۲ـ حساب برداشت شرکا

۳ـ حساب‌جاری شرکا

۴ـ حساب وام شرکا

۱ـ ماده ۱۳۴ قانون تجارت

۲ـ در شرکت‌های تضامنی اگر سهم‌الشرکه یک یا چند نفر غیرنقدی باشد، باید سهم‌الشرکه مزبور قبلاً به تراضی تمام شرکا تقویم شود. (ماده ۱۲۲ قانون تجارت)

حساب سرمایه شرکا

در شرکت‌های تضامنی برای هر یک از شرکا حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "حساب سرمایه" در دفاتر ایجاد شده و سرمایه‌گذاری نقدی و غیرنقدی هر شریک در بستانکار آن ثبت می‌شود. حساب سرمایه هر شریک نشان‌دهنده میزان سهم‌الشرکه وی بوده و معمولاً به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می‌شود و تغییرات ناشی از برداشت شرکا یا تغییرات ناشی از سود و زیان در حساب‌های دیگری که برای این منظور در نظر گرفته شده است، ثبت می‌گردند.

شایان ذکر است تغییرات در حقوق مالکیت در نتیجه ورود و خروج و یا فوت شریک از جمله مواردی هستند که می‌توان آن را به حساب سرمایه شرکا منظور نمود.

حساب برداشت شرکا

در برخی موارد طبق مفاد شرکت‌نامه ممکن است شرکا مجاز باشند وجوه یا کالای موردنیاز خود را تا حد مقرر در شرکت‌نامه از شرکت برداشت نمایند. در این‌گونه موارد، برای هر یک از شرکا یک حساب جداگانه تحت عنوان "برداشت" در دفاتر ایجاد شده و کلیه برداشت‌های نقدی و غیرنقدی شریک در طول دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می‌شود. این حساب یک حساب موقت بوده و مانده آن در پایان دوره مالی به حساب‌جاری هر شریک منتقل می‌شود.

از آنجایی که برداشت هر شریک به منزله دریافت وام از شرکت می‌باشد، لذا ممکن است در شرکت‌نامه نسبت به برداشت شرکا بهره‌ای در نظر گرفته شود.

حساب‌جاری شرکا

در شرکت‌های تضامنی جهت انجام برخی از مبادلات مالی بین شرکت و شرکا، برای هر یک از شرکا حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "حساب‌جاری" در دفاتر ایجاد می‌شود. حقوق، پاداش، سهم سود تضمین شده (بهره) سرمایه و سهم سود هر شریک در بستانکار این حساب و برداشت‌های نقدی و غیرنقدی و سهم زیان هر یک از شرکا در بدهکار آن ثبت می‌شود[1]. مانده بدهکار حساب‌جاری شریک در هر زمان نشانگر میزان مطالبات شرکت از شریک و مانده بستانکار آن نشان‌دهنده بدهی شرکت می‌باشد. حساب‌جاری شرکا یک حساب دائمی بوده و مانده آن در پایان دوره مالی به دوره بعد منتقل می‌شود.

حساب وام شرکا

گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد نیاز داشته باشد و این وجوه از طریق یکی از شرکا تأمین گردد و به دلایلی شرکا تمایل به افزایش سرمایه نداشته باشند. بنابراین وجوه مذکور به صورت وام در اختیار شرکت قرار گرفته و با توافق سایر شرکا هر ساله از این بابت مبلغی به عنوان سود تضمین شده (بهره) به شریک وام‌دهنده پرداخت می‌شود. مبلغی که به عنوان وام از طرف شریک در اختیار شرکت قرار می‌گیرد در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "وام دریافتی از شرکا" ثبت

۱ـ برخی از حسابداران ترجیح می‌دهند که حساب جداگانه‌ای برای برداشت شرکا ایجاد نگردد، بلکه برداشت‌های شخصی شرکا نیز در حساب‌جاری شرکا منظور شود.

می‌شود و مانده وام در ترازنامه به عنوان یکی از اقلام حساب‌های پرداختنی منعکس می‌گردد. لازم به ذکر است سود تضمین شده‌ای که به وام تعلق می‌گیرد در حساب وام شریک ثبت نمی‌شود، بلکه به حساب‌جاری آن شریک منظور می‌گردد.

در برخی موارد نیز ممکن است شرکت از وضعیت نقدینگی خوبی برخوردار باشد و شرکا نیاز به وام داشته باشند. در این‌گونه موارد، وام پرداختی به هر شریک در بدهکار حسابی تحت عنوان "وام پرداختی به شرکا" ثبت می‌شود و مانده وام در ترازنامه به عنوان یکی از اقلام حساب‌های دریافتنی منعکس می‌گردد.

عملیات حسابداری ثبت سرمایه

پس از تعیین میزان سهم‌الشرکه هر یک از شرکا، اعم از نقدی یا غیرنقدی، اقلام دارایی که توسط شرکا در اختیار شرکت گذاشته می‌شود در بدهکار حساب‌های دارایی شرکت و مبلغ خالص سرمایه‌گذاری هر یک از شرکا در بستانکار حساب سرمایه مربوط به شریک ثبت می‌گردد.

مثال ۱ـ۵ـ احمد و محمود در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ شرکت تضامنی احمد و محمود را تأسیس نمودند. سرمایه‌گذاری اولیه شرکا به شرح زیر است:

	احمد	محمود
	ریال	ریال
وجه نقد	۲۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
موجودی کالا	۴۰۰,۰۰۰	
اثاثه و منصوبات		۱۵۰,۰۰۰
ساختمان		۵۰۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۲۴	وجوه نقد	۴۵۰,۰۰۰	
	موجودی کالا	۴۰۰,۰۰۰	
	اثاثه و منصوبات	۱۵۰,۰۰۰	
	ساختمان	۵۰۰,۰۰۰	
	سرمایه احمد		۶۰۰,۰۰۰
	سرمایه محمود		۹۰۰,۰۰۰

گاهی اوقات شرکت تضامنی از ادغام دو یا چند مؤسسه تک‌مالکی به وجود می‌آید. در چنین مواردی علاوه بر دارایی‌های مؤسسات مذکور بدهی‌های آن‌ها نیز به شرکت جدید منتقل می‌شود. در این صورت دارایی‌ها و بدهی‌های مذکور پس از ارزیابی تحت سرفصل‌های مناسب در دفاتر ثبت گردیده و مابه‌التفاوت آن‌ها به حساب سرمایه شرکا منظور می‌شود.

مثال ۲ـ۵ـ سعید و مجید که هرکدام صاحب یک فروشگاه لوازم خانگی می‌باشند، در تاریخ ۱۳X۱/۳/۳۱ تصمیم گرفتند برای گسترش فعالیت‌های خود با ادغام دو فروشگاه یک شرکت تضامنی تشکیل دهند. ترازنامه هر یک از فروشگاه‌ها قبل از ادغام به شرح زیر می‌باشد:

فروشگاه سعید

ترازنامه

۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۴۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۷۵۰,۰۰۰
بدهکاران	۳۰۰,۰۰۰	سرمایه سعید	۲,۰۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۸۵۰,۰۰۰		
ساختمان	۱,۲۰۰,۰۰۰		
	۲,۷۵۰,۰۰۰		۲,۷۵۰,۰۰۰

فروشگاه مجید

ترازنامه

۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۵۷۰,۰۰۰	بستانکاران	۴۵۰,۰۰۰
بدهکاران	۴۸۰,۰۰۰	سرمایه مجید	۱,۵۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰,۰۰۰		
اثاثه و منصوبات	۳۰۰,۰۰۰		
	۱,۹۵۰,۰۰۰		۱,۹۵۰,۰۰۰

در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های دو فروشگاه توافق‌هایی به شرح زیر صورت گرفت:

۱ـ موجودی کالای فروشگاه سعید به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال و ساختمان آن به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت.

۲ـ بدهکاران فروشگاه مجید مبلغ ۴۳۰,۰۰۰ ریال و اثاثه و منصوبات آن به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت.

۳ـ بقیه دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو فروشگاه عیناً معادل مبلغ دفتری مورد توافق قرار گرفت.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت تضامنی و تعیین سرمایه هر یک از شرکا

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) ۱۳X۱/۳/۳۱ وجوه نقد	۴۰۰,۰۰۰	
بدهکاران	۳۰۰,۰۰۰	
موجودی کالا	۷۵۰,۰۰۰	
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	
بستانکاران		۷۵۰,۰۰۰
سرمایه سعید		۲,۲۰۰,۰۰۰

شرح	بدهکار	بستانکار
۲) ۱۳X۱/۳/۳۱ وجوه نقد	۵۷۰,۰۰۰	
بدهکاران	۴۳۰,۰۰۰	
موجودی کالا	۶۰۰,۰۰۰	
اثاثه و منصوبات	۲۵۰,۰۰۰	
بستانکاران		۴۵۰,۰۰۰
سرمایه مجید		۱,۴۰۰,۰۰۰

لازم به توضیح است که ارزش دارایی‌هایی که هر شریک به شرکت تضامنی وارد می‌کند با بهای تمام شده آن که قبلاً در دفاتر فروشگاه هر شریک ثبت شده بود قطعاً تفاوت خواهد داشت و مبالغی که بابت ارزش آن در دفاتر شرکت تضامنی ثبت شده است مبالغ ارزیابی شده و مورد توافق دو شریک است.

سرمایه‌گذاری مجدد

چنانچه شرکا در طول دوران فعالیت شرکت، به هر دلیلی اقدام به سرمایه‌گذاری مجدد نمایند، حساب سرمایه هر یک از آن‌ها معادل مبلغ خالص سرمایه‌گذاری بستانکار شده و حساب دارایی مربوطه بدهکار می‌شود.

مثال ۳ـ۵ ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ ۵ ، فرض کنید سعید و مجید در تاریخ ۱۳X۱/۹/۳۰ تصمیم گرفتند برای گسترش فعالیت‌های شرکت به ترتیب مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۳۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد مجدداً سرمایه‌گذاری نمایند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۹/۳۰

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۹/۳۰ وجوه نقد	۹۰۰,۰۰۰	
سرمایه سعید		۶۰۰,۰۰۰
سرمایه مجید		۳۰۰,۰۰۰

بستن حساب‌های موقت در شرکت‌های تضامنی

نحوه بستن حساب‌های موقت در شرکت‌های تضامنی همانند مؤسسات تک‌مالکی است، بدین ترتیب که در پایان دوره مالی ابتدا اقلام درآمد و هزینه به ترتیب به بستانکار و بدهکار حساب خلاصه سود و زیان منظور می‌شود تا سود یا زیان شرکت تعیین گردد. سپس مانده حساب خلاصه سود و زیان به حسابی به نام "تقسیم سود" منتقل شده و براساس نسبتی که در شرکت‌نامه مشخص گردیده، به حساب‌جاری هر یک از شرکا انتقال می‌یابد. حساب برداشت شرکا نیز به حساب‌جاری شرکا بسته می‌شود.

مثال ۴ـ۵ـ حمید و حامد شرکای یک شرکت تضامنی بوده و به نسبت مساوی در سود و زیان شرکت سهیم می‌باشند. مانده برخی از حساب‌های شرکت در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	ریال
خلاصه سود و زیان	۸۵۰,۰۰۰
برداشت حمید	۱۳۰,۰۰۰
برداشت حامد	۱۷۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۱۲/۲۹	خلاصه سود و زیان	۸۵۰,۰۰۰		
	تقسیم سود		۸۵۰,۰۰۰	
	بستن حساب خلاصه سود و زیان			
	تقسیم سود	۸۵۰,۰۰۰		
	جاری حمید		۴۲۵,۰۰۰	= ۸۵۰,۰۰۰ × $\frac{۱}{۲}$
	جاری حامد		۴۲۵,۰۰۰	= ۸۵۰,۰۰۰ × $\frac{۱}{۲}$
	انتقال سود به حساب جاری شرکا			
	جاری حمید	۱۳۰,۰۰۰		
	جاری حامد	۱۷۰,۰۰۰		
	برداشت حمید		۱۳۰,۰۰۰	
	برداشت حامد		۱۷۰,۰۰۰	
	بستن حساب برداشت شرکا			

تقسیم سود و زیان در شرکت‌های تضامنی

نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت‌های تضامنی یکی از موضوعات بسیار مهم است که معمولاً در شرکت‌نامه مشخص می‌گردد[۱]. به طور کلی، تقسیم سود در شرکت‌های تضامنی به سه عامل کار، سرمایه و قبول خطر (ریسک) بستگی دارد.

۱ـ در صورتی‌که نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت‌نامه مشخص نشده باشد، سود و زیان به نسبت سهم‌الشرکه بین شرکا تقسیم می‌شود. (ماده ۱۱۹ قانون تجارت)

به عنوان مثال، شریکی که وقت بیشتری را صرف اداره امور شرکت می‌کند معمولاً با توافق سایر شرکا، هنگام تقسیم سود، مبلغی را به عنوان حق‌الزحمه یا پاداش دریافت می‌کند و یا شریکی که سرمایه‌گذاری بیشتری در شرکت کرده است سهم بیشتری بابت سود تضمین شده (بهره) سرمایه و قبول خطر دریافت می‌کند.

باتوجه به مطالب بالا، براساس توافق شرکا روش‌های مختلفی را می‌توان برای تقسیم سود در شرکت‌های تضامنی مورد استفاده قرار داد که مهمترین آن‌ها عبارتند از:

۱ـ تقسیم سود به نسبت سرمایه (سهم‌الشرکه) شرکا

۲ـ تقسیم سود بر اساس نسبت‌های معین

۳ـ تخصیص حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

۴ـ تخصیص سود تضمین شده سرمایه و تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

۵ـ تخصیص سود تضمین شده سرمایه و حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

لازم به توضیح است که گاهی اوقات به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی و یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت‌های آتی شرکت ممکن است بخشی از سود قابل تقسیم برای اهداف خاصی کنار گذاشته شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته" می‌گویند. در صورت تخصیص بخشی از سود قابل تقسیم به عنوان اندوخته، مابقی سود بر اساس یکی از روش‌های فوق بین شرکا تقسیم می‌شود.

تقسیم سود به نسبت سرمایه شرکا

در مواردی که درآمد شرکت مستقیماً به میزان سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در شرکت بستگی داشته باشد، تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکا روش مناسبی است. در این روش، سود یا زیان ممکن است به نسبت سرمایه ابتدای دوره، سرمایه پایان دوره و یا میانگین موزون سرمایه در طی دوره بین شرکا تقسیم شود.

مثال ۵ـ۵ـ محمد و علی شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سرمایه آن‌ها در ابتدای سال ۱۳X۱ به ترتیب ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. در طی سال ۱۳X۱ محمد و علی به شرح زیر سرمایه خود را افزایش دادند:

	تاریخ افزایش سرمایه	مبلغ افزایش سرمایه
		ریال
محمد	۱۳X۱/۴/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
علی	۱۳X۱/۷/۱	۱,۸۰۰,۰۰۰

سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۶۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) سود بر اساس مانده سرمایه ابتدای دوره بین شرکا تقسیم شود.

۲) سود بر اساس میانگین موزون سرمایه شرکا در طی دوره بین آن‌ها تقسیم شود.

حل:

۱) مجموع سرمایه ابتدای دوره شرکا $۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰,۰۰۰$

نسبت سهم سود محمد $\frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = \frac{۳}{۵}$

نسبت سهم سود علی $\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = \frac{۲}{۵}$

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	محمد	علی	جمع
سود قابل تقسیم			۶۸۰,۰۰۰
تقسیم سود به نسبت سرمایه ابتدای دوره	۴۰۸,۰۰۰ (۱)	۲۷۲,۰۰۰ (۲)	(۶۸۰,۰۰۰)
	۴۰۸,۰۰۰	۲۷۲,۰۰۰	—

۱) $۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} = ۴۰۸,۰۰۰$

۲) $۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۲۷۲,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	خلاصه سود و زیان	۶۸۰,۰۰۰	
	تقسیم سود		۶۸۰,۰۰۰
	تقسیم سود	۶۸۰,۰۰۰	
	جاری محمد		۴۰۸,۰۰۰
	جاری علی		۲۷۲,۰۰۰

۲)

		میانگین موزون سرمایه	مدت	سرمایه‌گذاری‌های انجام شده	تاریخ
		ریال	ماه	ریال	
		$۳,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱۲} = ۳,۰۰۰,۰۰۰$	۱۲	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۱/۱
		$۱,۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۹}{۱۲} = ۹۰۰,۰۰۰$	۹	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۴/۱
محمد	۳,۹۰۰,۰۰۰				
		$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱,۲} = ۲,۰۰۰,۰۰۰$	۱۲	۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۱/۱
		$۱,۸۰۰,۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۹۰۰,۰۰۰$	۶	۱,۸۰۰,۰۰۰	۱۳X۱/۷/۱
علی	۲,۹۰۰,۰۰۰				
جمع	۶,۸۰۰,۰۰۰				

نسبت سهم سود محمد $\frac{۳,۹۰۰,۰۰۰}{۶,۸۰۰,۰۰۰} = \frac{۳۹}{۶۸}$

نسبت سهم سود علی $\frac{۲,۹۰۰,۰۰۰}{۶,۸۰۰,۰۰۰} = \frac{۲۹}{۶۸}$

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	محمد	علی	جمع
سود قابل تقسیم			۶۸۰,۰۰۰
تقسیم سود به نسبت میانگین موزون سرمایه در طی دوره	[1] ۳۹۰,۰۰۰	[2] ۲۹۰,۰۰۰	(۶۸۰,۰۰۰)
	۳۹۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰	—

۱) $۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۳۹}{۶۸} = ۳۹۰,۰۰۰$

۲) $۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲۹}{۶۸} = ۲۹۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	خلاصه سود و زیان	۶۸۰,۰۰۰	
	تقسیم سود		۶۸۰,۰۰۰
	تقسیم سود	۶۸۰,۰۰۰	
	جاری محمد		۳۹۰,۰۰۰
	جاری علی		۲۹۰,۰۰۰

تقسیم سود بر اساس نسبت‌های معین

ساده‌ترین و معمول‌ترین روش برای تقسیم سود و زیان تعیین نسبت‌های معین برای هر یک از شرکا می‌باشد. در این روش، سود یا زیان بدون توجه به میزان سرمایه شرکا بر اساس نسبت‌های معینی که مورد توافق شرکا بوده و در شرکت‌نامه قید می‌شود بین شرکا تقسیم می‌گردد.

مثال ٦ـ۵ـ حسن و حسین شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سرمایه هر یک از آن‌ها ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. طبق شرکت‌نامه سود و زیان به ترتیب به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$ بین شرکا تقسیم می‌شود. سود قابل تقسیم شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	حسن	حسین	جمع
سود قابل تقسیم			۸۴۰,۰۰۰
تقسیم سود به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$	۵۶۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰	(۸۴۰,۰۰۰)
	۵۶۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰	—

تخصیص حقوق (پاداش) سالانه و
تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

ممکن است طبق توافق شرکا قسمتی از سود دوره به عنوان حق‌الزحمه یا پاداش به شریک یا شرکایی که مسئولیتی در اداره امور شرکت به عهده دارند تعلق گرفته و باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین بین شرکا تقسیم گردد. چنانچه پرداخت حق‌الزحمه به شریک یا شرکا در شرکت‌نامه قید شده باشد، صرف‌نظر از وجود سود یا زیان، باید به حساب شرکا منظور شود. اما پاداش تنها در صورت وجود سود به شریک تعلق می‌گیرد و ممکن است براساس درصدی از سود قبل از کسر پاداش و یا سود بعد از کسر پاداش محاسبه گردد.

مثال ۷-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۵، با فرض این‌که شرکا توافق نمایند که مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال به ترتیب برای حسن و حسین بابت حق‌الزحمه سالانه تعلق گیرد،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	حسن	حسین	جمع
سود قابل تقسیم			۸۴۰,۰۰۰
حق‌الزحمه شرکا	۱۲۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	(۲۷۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق‌الزحمه			۵۷۰,۰۰۰
تقسیم باقی‌مانده به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$	۳۸۰,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	(۵۷۰,۰۰۰)
	۵۰۰,۰۰۰	۳۴۰,۰۰۰	—

تخصیص سود تضمین شده سرمایه و
تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

ممکن است طبق توافق شرکا ابتدا بخشی از سود به عنوان سود تضمین شده سرمایه شرکا (با نرخ مشخص) در نظر گرفته شده و سپس باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین بین شرکا تقسیم گردد. علت محاسبه سود تضمین شده آن است که مشخص گردد که منافع شرکا در شرکت تضامنی با توجه به خطرات احتمالی چه میزان بیشتر از سرمایه‌گذاری‌های مطمئن و بدون ریسک (مانند سپرده‌های بانکی و یا خرید اوراق مشارکت دولتی) می‌باشد. چنانچه تعلق سود تضمین شده به مانده حساب سرمایه در شرکت‌نامه تصریح شده باشد مبلغ سود تضمین شده، صرف‌نظر از وجود سود یا زیان، باید به حساب شرکا منظور شود.

مثال ۸-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶-۵، با فرض این‌که طبق شرکت‌نامه سود و زیان پس از کسر ۱۲ درصد سود تضمین‌شده سرمایه بین شرکا تقسیم شود،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	حسن	حسین	جمع
سود قابل تقسیم			۸۴۰,۰۰۰
سود تضمین‌شده سرمایه	۲۴۰,۰۰۰ (۱)	۲۴۰,۰۰۰ (۲)	(۴۸۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر سود تضمین‌شده			۳۶۰,۰۰۰
تقسیم باقی‌مانده به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$	۲۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	(۳۶۰,۰۰۰)
	۴۸۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	—

سود تضمین شده سرمایه حسن ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۲ = ۲۴۰,۰۰۰ (۱

سود تضمین شده سرمایه حسین ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۲ = ۲۴۰,۰۰۰ (۲

تخصیص سود تضمین شده سرمایه و حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

در این روش که ترکیبی از دو روش قبلی می‌باشد، ضمن تخصیص حق‌الزحمه (پاداش) به شرکایی که مسئولیتی در اداره امور شرکت به عهده دارند، سود تضمین شده‌ای نیز به سرمایه شرکا تعلق می‌گیرد، سپس باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین بین شرکا تقسیم می‌شود.

مثال ۹ـ۵ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶ـ۵، با فرض این‌که طبق شرکت‌نامه برای حسن و حسین به ترتیب ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال حق‌الزحمه در نظر گرفته شود و به سرمایه شرکا ۹ درصد سود تضمین‌شده تعلق گیرد،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	حسن	حسین	جمع
سود قابل تقسیم			۸۴۰,۰۰۰
حق‌الزحمه شرکا	۱۲۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	(۲۷۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق‌الزحمه			۵۷۰,۰۰۰
سود تضمین‌شده سرمایه	۱۸۰,۰۰۰ (۱)	۱۸۰,۰۰۰ (۲)	(۳۶۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق‌الزحمه و سود تضمین‌شده			۲۱۰,۰۰۰
تقسیم باقی‌مانده به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$	۱۴۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	(۲۱۰,۰۰۰)
	۴۴۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	—

سود تضمین شده سرمایه حسن ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۹ = ۱۸۰,۰۰۰ (۱

سود تضمین شده سرمایه حسین ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۹ = ۱۸۰,۰۰۰ (۲

حالت‌های خاص در تقسیم سود و زیان

هنگامی که برای شرکا حق‌الزحمه (پاداش) سالانه در نظر گرفته می‌شود و یا به سرمایه شرکا سود تضمین‌شده تعلق می‌گیرد، ممکن است شرایطی پیش بیاید که سود خالص تکافوی تخصیص حق‌الزحمه (پاداش) سالانه و سود تضمین‌شده سرمایه را نکند. در این‌گونه موارد، مابه‌التفاوت باید بر اساس نسبت‌های معین به صورت منفی به هر یک از شرکا تخصیص داده شود تا سهم نهایی هر شریک به دست آید. همچنین در مواردی که زیان وجود داشته باشد مزایای تعیین شده برای شرکا در نظر گرفته شده و به ترتیب فوق عمل می‌شود.

مثال ۱۰ ـ ۵ ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۶ـ۵، با فرض این‌که طبق شرکت‌نامه برای حسن و حسین به ترتیب ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال حق‌الزحمه در نظر گرفته شود و به سرمایه شرکا ۱۵ درصد سود تضمین‌شده تعلق گیرد،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	حسن	حسین	جمع
سود قابل تقسیم			۸۴۰,۰۰۰
حق‌الزحمه شرکا	۱۲۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	(۲۷۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق‌الزحمه			۵۷۰,۰۰۰
سود تضمین‌شده سرمایه	۳۰۰,۰۰۰ (۱)	۳۰۰,۰۰۰ (۲)	(۶۰۰,۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق‌الزحمه و سود تضمین‌شده			(۳۰,۰۰۰)
تقسیم باقی‌مانده به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$	(۲۰,۰۰۰)	(۱۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰
	۴۰۰,۰۰۰	۴۴۰,۰۰۰	—

سود تضمین شده سرمایه حسن ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۵ = ۳۰۰,۰۰۰ (۱

سود تضمین شده سرمایه حسین ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۵ = ۳۰۰,۰۰۰ (۲

صورت‌های مالی شرکت‌های تضامنی

صورت سود و زیان شرکت‌های تضامنی مشابه صورت سود و زیان مؤسسات تک‌مالکی است، با این تفاوت که در صورت سود و زیان شرکت‌های تضامنی نحوه تقسیم سود و زیان بین شرکا در انتهای صورت سود و زیان نشان داده می‌شود.

ترازنامه شرکت‌های تضامنی نیز همانند مؤسسات تک‌مالکی است. لازم به ذکر است که در ترازنامه شرکت‌های تضامنی و در بخش سرمایه باید مانده سرمایه هر یک از شرکا به تفکیک نشان داده شود. حساب‌جاری شرکا نیز در صورتی که مانده بدهکار داشته باشد در قسمت دارایی‌های جاری و در صورتی که مانده بستانکار داشته باشد در قسمت بدهی‌های جاری گزارش می‌شود.

مثال ۱۱ ـ ۵ ـ تراز آزمایشی زیر در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ از دفاتر شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل که در سود و زیان به نسبت $\frac{۳}{۵}$ و $\frac{۲}{۵}$ سهیم می‌باشند استخراج شده است:

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۹۲۰,۰۰۰	
بدهکاران	۷۵۰,۰۰۰	
موجودی کالا	۸۰۰,۰۰۰	
اثاثه	۴۰۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه		۱۲۰,۰۰۰
بستانکاران		۳۰۰,۰۰۰
سرمایه ابراهیم		۱,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه اسماعیل		۸۰۰,۰۰۰
جاری ابراهیم	۱۰۰,۰۰۰	
جاری اسماعیل		۲۵۰,۰۰۰
فروش		۳,۰۰۰,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۰۰,۰۰۰	
خرید	۲,۰۰۰,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۵۰,۰۰۰
هزینه حقوق کارکنان	۲۵۰,۰۰۰	
هزینه اجاره ساختمان	۱۸۰,۰۰۰	
هزینه استهلاک اثاثه	۴۰,۰۰۰	
هزینه‌های متفرقه	۸۰,۰۰۰	
	۵,۶۲۰,۰۰۰	۵,۶۲۰,۰۰۰

موجودی کالای پایان سال ۹۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

حل:

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	ریال	ریال	ریال
فروش			۳,۰۰۰,۰۰۰
ـ برگشت از فروش و تخفیفات			(۱۰۰,۰۰۰)
فروش خالص			۲,۹۰۰,۰۰۰
ـ بهای تمام شده کالای فروش رفته:			
موجودی کالای ابتدای سال		۸۰۰,۰۰۰	
خرید	۲,۰۰۰,۰۰۰		
ـ برگشت از خرید و تخفیفات	(۱۵۰,۰۰۰)		
خرید خالص		۱,۸۵۰,۰۰۰	
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش		۲,۶۵۰,۰۰۰	
ـ موجودی کالای پایان سال		(۹۰۰,۰۰۰)	
بهای تمام شده کالای فروش رفته			(۱,۷۵۰,۰۰۰)
سود ناخالص			۱,۱۵۰,۰۰۰
ـ هزینه‌های عملیاتی:			
هزینه حقوق کارکنان		۲۵۰,۰۰۰	
هزینه اجاره ساختمان		۱۸۰,۰۰۰	
هزینه استهلاک اثاثه		۴۰,۰۰۰	
هزینه‌های متفرقه		۸۰,۰۰۰	
			(۵۵۰,۰۰۰)
سود خالص			۶۰۰,۰۰۰
تقسیم سود:			
ابراهیم $(600{,}000 \times \frac{3}{5})$		۳۶۰,۰۰۰	
اسماعیل $(600{,}000 \times \frac{2}{5})$		۲۴۰,۰۰۰	
			۶۰۰,۰۰۰

جاری اسماعیل

	بدهکار		بستانکار
مانده پایان	۴۹۰,۰۰۰	مانده	۲۵۰,۰۰۰
		سهم سود	۲۴۰,۰۰۰
	۴۹۰,۰۰۰		۴۹۰,۰۰۰
		مانده پایان	۴۹۰,۰۰۰

جاری ابراهیم

	بدهکار		بستانکار
مانده	۱۰۰,۰۰۰	سهم سود	۳۶۰,۰۰۰
مانده پایان	۲۶۰,۰۰۰		
	۳۶۰,۰۰۰		۳۶۰,۰۰۰
		مانده پایان	۲۶۰,۰۰۰

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل
ترازنامه
۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
دارایی‌های جاری:			بدهی‌های جاری:		
موجودی نقد		۹۲۰,۰۰۰	بستانکاران		۳۰۰,۰۰۰
بدهکاران		۷۵۰,۰۰۰	جاری ابراهیم		۲۶۰,۰۰۰
موجودی کالا		۹۰۰,۰۰۰	جاری اسماعیل		۴۹۰,۰۰۰
		۲,۵۷۰,۰۰۰			۱,۰۵۰,۰۰۰
دارایی‌های ثابت:			سرمایه شرکا:		
اثاثه	۴۰۰,۰۰۰		ابراهیم	۱,۰۰۰,۰۰۰	
ـ استهلاک انباشته اثاثه	(۱۲۰,۰۰۰)		اسماعیل	۸۰۰,۰۰۰	
		۲۸۰,۰۰۰			۱,۸۰۰,۰۰۰
جمع دارایی‌ها		۲,۸۵۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها و سرمایه		۲,۸۵۰,۰۰۰

ورود شریک جدید به شرکت تضامنی

هرچند که ورود شریک جدید به شرکت تضامنی به منزله خاتمه فعالیت شرکت تضامنی و ایجاد یک شرکت تضامنی جدید تلقی می‌گردد، اما از نظر حسابداری و گزارشگری مالی فرض می‌شود که شرکت تضامنی به فعالیت خود ادامه داده و فقط تغییراتی در ساختار حقوق صاحبان سرمایه ایجاد می‌شود. ورود شریک جدید به شرکت تضامنی نیاز به موافقت کلیه شرکا دارد[1] و به یکی از دو طریق زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ خرید تمام یا قسمتی از سهم‌الشرکه یک یا چند شریک قدیمی

۲ـ سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

ورود شریک جدید از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم‌الشرکه شریک (شرکا) قدیم

هنگامی که شریک جدید تمام یا قسمتی از سهم‌الشرکه شریک (شرکا) قدیم را خریداری می‌نماید، هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ایجاد نمی‌شود و تنها سرمایه شرکا تغییر می‌کند، زیرا فروش سهم‌الشرکه شریک قدیم و خرید آن توسط شریک جدید یک معامله شخصی و خارج از عملیات شرکت بوده و مبلغ مورد توافق بین طرفین هیچ ارتباطی به عملیات شرکت ندارد. در این حالت، حساب سرمایه شریکی که اقدام به فروش سهم‌الشرکه خود نموده معادل سهم‌الشرکه فروخته شده بدهکار و حساب سرمایه شریک جدید بستانکار می‌شود.

۱ـ در شرکت تضامنی هیچ‌یک از شرکا نمی‌تواند سهم خود را به دیگری منتقل کند مگر به رضایت تمام شرکا (ماده ۱۲۳ قانون تجارت). هرکس به عنوان شریک ضامن در شرکت تضامنی موجودی داخل شود متضامناً با سایر شرکا مسئول قروضی هم خواهد بود که شرکت قبل از ورود او داشته، اعم از این‌که اسم شرکت تغییری داده شده یا نشده باشد (ماده ۱۲۵ قانون تجارت).

مثال ۱۲ ـ ۵ ـ فرشاد و فرهاد و فرزاد شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{1}{5}$، $\frac{1}{5}$ و $\frac{3}{5}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۲۱ اردیبهشت ماه ۱۳X۱ فرشاد با موافقت سایر شرکا نصف سهم‌الشرکه خود را به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال به فرشید فروخت.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود فرشید

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۲/۲۱	سرمایه فرشاد	۵۰۰,۰۰۰		$1,000,000 \times \frac{1}{2} =$
	سرمایه فرشید		۵۰۰,۰۰۰	

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در ثبت فوق مبلغ رد و بدل شده بین شرکا هیچ تأثیری بر دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ندارد.

ورود شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

در شرایطی که شرکت به سرمایه بیشتری نیاز داشته باشد ممکن است با توافق شرکا، شریک جدیدی از طریق آوردن وجه نقد یا سایر اقلام دارایی به عنوان سرمایه، در شرکت پذیرفته شود. ورود شریک جدید از این طریق باعث افزایش دارایی‌ها و سرمایه شرکت تضامنی شده و می‌تواند به دو صورت زیر انجام شود:

۱ـ بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

۲ـ با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در مواردی که شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم وارد شرکت تضامنی می‌شود و ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد توافق شرکای قدیم و جدید می‌باشد، دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار نمی‌گیرند. در این‌گونه موارد، برای ثبت رویداد مالی مربوط به ورود شریک جدید یکی از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱ـ اختصاص پاداش به شرکای قدیم

۲ـ اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

۳ـ اختصاص پاداش به شریک جدید

۴ـ عدم اختصاص پاداش به طرفین

اختصاص پاداش به شرکای قدیم

در مواردی که شرکت تضامنی از وضعیت مالی مطلوب و روند سودآوری مناسبی برخوردار است، مبلغی که شرکای قدیم برای ورود شریک جدید مطالبه می‌نمایند قطعاً بیشتر از مبلغی خواهد بود که به بستانکار حساب سرمایه وی منظور می‌شود. این مبلغ اضافی در واقع پاداش شرکای قدیم محسوب شده و به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکت‌نامه) به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور می‌گردد. نحوه محاسبه سهم‌الشرکه شریک جدید و مبلغ پاداش به صورت زیر است:

۱) نسبت مشارکت شریک جدید × مجموع سرمایه شرکا پس از ورود شریک جدید = سهم‌الشرکه شریک جدید

۲) سهم‌الشرکه شریک جدید − مبلغ پرداختی توسط شریک جدید = مبلغ پاداش

مثال ۱۳ـ۵ـ احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۲}{۵}$ و $\frac{۳}{۵}$ در سود و زیان شرکت سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱ شرکا توافق نمودند که محمد با پرداخت مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۴}$ سرمایه و سود و زیان سهیم گردد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود محمد

حل:

سرمایه شرکای قدیم (احمد و محمود)	۱,۶۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری شریک جدید (محمد)	۱,۸۰۰,۰۰۰
مجموع سرمایه شرکا پس از ورود محمد	۵,۴۰۰,۰۰۰

سهم‌الشرکه محمد	$۵,۴۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} = ۱,۳۵۰,۰۰۰$
پاداش شرکای قدیم	۱,۸۰۰,۰۰۰ − ۱,۳۵۰,۰۰۰ = ۴۵۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۳/۳۱	وجوه نقد	۱,۸۰۰,۰۰۰		
	سرمایه محمد		۱,۳۵۰,۰۰۰	
	سرمایه احمد		۱۸۰,۰۰۰	$۴۵۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} =$
	سرمایه محمود		۲۷۰,۰۰۰	$۴۵۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} =$

نسبت‌های جدید تقسیم سود و زیان

پس از ورود شریک جدید، نسبت مشارکت شرکای قدیم در سود و زیان نیز تغییر می‌کند. در این حالت، برای محاسبه نسبت سود و زیان شرکای قدیم، نسبت مشارکت شریک جدید را از عدد یک کسر نموده و حاصل بـه دست آمـده را در نسبت‌های مشارکت اولیه آن‌ها (قبل از ورود شریک جدید) ضرب می‌کنیم تا نسبت جدید آن‌ها به دست آید.

مثال ۱۴ـ۵ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳ـ۵،

مطلوبست: تعیین نسبت سود و زیان شرکا پس از ورود محمد

حل:

مجموع نسبت شرکای قدیم پس از ورود محمد	$۱ - \frac{۱}{۴} = \frac{۳}{۴}$
نسبت سود و زیان احمد	$\frac{۳}{۴} \times \frac{۲}{۵} = \frac{۶}{۲۰} = ٪۳۰$
نسبت سود و زیان محمود	$\frac{۳}{۴} \times \frac{۳}{۵} = \frac{۹}{۲۰} = ٪۴۵$
نسبت سود و زیان محمد	$\frac{۱}{۴} \times \frac{۵}{۵} = \frac{۵}{۲۰} = ٪۲۵$
جمع	٪۱۰۰

اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

ممکن است شرکت تضامنی به خاطر دارا بودن عواملی از قبیل موقعیت محلی مناسب، برتری کیفیت محصولات و حسن شهرت و تخصص مدیران، سودی بیش از سود متعارف شرکت‌های مشابه کسب نماید. در این‌صورت شریک جدید برای ورود به شرکت حاضر به پرداخت مبلغی بیشتر از سهم‌الشرکه خود خواهد بود.

مجموعه عواملی که موجب می‌شود شریک جدید مبلغ بیشتری را وارد شرکت کند اصطلاحاً "سرقفلی" نامیده می‌شود. چون سرقفلی به‌تدریج ایجاد می‌شود، لذا با توجه به اصل تحقق و اصل بهای تمام شده شناسایی و در دفاتر ثبت نمی‌گردد، اما هنگام ورود شریک جدید می‌تواند با موافقت شرکا ارزیابی و در حساب‌ها ثبت شود.

در این روش، برخلاف روش قبل، مبلغی که به حساب سرمایه شریک جدید منظور می‌شود معادل مبلغی است که وی وارد شرکت می‌کند، ولی برای شرکت سرقفلی در نظر گرفته می‌شود. نحوه محاسبه سرقفلی به صورت زیر است:

$$\text{ارزش متعارف شرکت تضامنی} = \frac{\text{مبلغ پرداختی توسط شریک جدید}}{\text{نسبت مشارکت شریک جدید}} \quad (1$$

۲) ارزش سرقفلی = ارزش متعارف شرکت تضامنی − مجموع سرمایه شرکا پس از ورود شریک جدید

سرقفلی متعلق به شرکای قدیم بوده و برای ثبت آن حسابی تحت عنوان "سرقفلی" در دفاتر ایجاد و ارزش سرقفلی به بدهکار این حساب و بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) منظور می‌شود.

مثال ۱۵-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳-۵، با فرض این‌که محمد با پرداخت مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{1}{4}$ سود و زیان سهیم گردد و شرکا توافق نمایند که حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح شود، **مطلوبست:** محاسبه سرقفلی و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود محمد

حل:

ارزش متعارف شرکت تضامنی		$\frac{1,800,000}{\%25} = 7,200,000$
سرمایه شرکای قدیم (احمد و محمود)	۳,۶۰۰,۰۰۰ =	۱,۶۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری شریک جدید (محمد)	۱,۸۰۰,۰۰۰	
مجموع سرمایه شرکا پس از ورود محمد	۵,۴۰۰,۰۰۰	
ارزش سرقفلی	۱,۸۰۰,۰۰۰ =	۷,۲۰۰,۰۰۰ − ۵,۴۰۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۳/۳۱	وجوه نقد	۱,۸۰۰,۰۰۰		
	سرمایه محمد		۱,۸۰۰,۰۰۰	
	سرقفلی	۱,۸۰۰,۰۰۰		
	سرمایه احمد		۷۲۰,۰۰۰	$1,800,000 \times \frac{2}{5} =$
	سرمایه محمود		۱,۰۸۰,۰۰۰	$1,800,000 \times \frac{3}{5} =$

در صورتی که شریک جدید سهم سرقفلی خود را پرداخت کند، حساب سرقفلی در دفاتر ایجاد نمی‌گردد. در این حالت،

مبلغ پرداختی توسط شریک جدید بابت سرقفلی، به بدهکار حساب وجوه نقد و بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) منظور می‌شود.

مثال ۱۶ـ۵ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۵ـ۵، چنانچه محمد حاضر به پرداخت سهم خود از سرقفلی شود و این مبلغ را به شرکت پرداخت نماید،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

سهم محمد از سرقفلی $۱,۸۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} = ۴۵۰,۰۰۰$

۱۳x۱/۳/۳۱ وجوه نقد	۴۵۰,۰۰۰		
سرمایه احمد		۱۸۰,۰۰۰	$۴۵۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} =$
سرمایه محمود		۲۷۰,۰۰۰	$۴۵۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} =$

اختصاص پاداش به شریک جدید

گاهی اوقات شریک جدید دارای اعتبار، شهرت، مهارت و یا تخصص ویژه‌ای می‌باشد. در این‌گونه موارد، شرکای قدیم به منظور استفاده از توانایی‌های شریک جدید در جهت افزایش کارایی عملیات و سوددهی شرکت، ممکن است موافقت نمایند که وی برای ورود به شرکت مبلغ کمتری نسبت به سهم‌الشرکه خود پرداخت نماید. به عنوان مثال، ممکن است شرکای یک شرکت تولید کننده لوازم ورزشی برای رونق تجارت و جذب مشتریان بیشتر از یک فوتبالیست معروف بخواهند که با پرداخت مبلغ کمتری نسبت به سهم‌الشرکه خود به عنوان شریک جدید وارد شرکت گردد. این امر به منزله اختصاص پاداش و یا امتیاز برای شریک جدید بوده و مابه‌التفاوت به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکت‌نامه) به بدهکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور می‌شود.

مثال ۱۷ـ۵ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳ـ۵، با فرض این‌که محمد با پرداخت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۴}$ سرمایه و سود و زیان سهیم گردد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود محمد

حل:

سرمایه شرکای قدیم (احمد و محمود)	$۱,۶۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰$
سرمایه‌گذاری شریک جدید (محمد)	۱,۰۰۰,۰۰۰
مجموع سرمایه شرکا پس از ورود محمد	۴,۶۰۰,۰۰۰

سهم‌الشرکه محمد $۴,۶۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} = ۱,۱۵۰,۰۰۰$

پاداش شریک جدید (محمد) $۱,۱۵۰,۰۰۰ - ۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۵۰,۰۰۰$

۱۳x۱/۳/۳۱ وجوه نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰		
سرمایه احمد	۶۰,۰۰۰		$۱۵۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} =$
سرمایه محمود	۹۰,۰۰۰		$۱۵۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} =$
سرمایه محمد		۱,۱۵۰,۰۰۰	

عدم اختصاص پاداش به طرفین

در عمل، ورود یک شریک به شرکت تضامنی و سرمایه‌گذاری در آن یا به علت وضعیت مالی مطلوب و سودآوری شرکت تضامنی است و یا به علت نیاز شرکت به تخصص یا سرمایه شریک جدید است. در این دو حالت طبیعتاً مبلغ دارایی که شریک جدید برای ورود به شرکت تضامنی پرداخت می‌کند با مبلغی که به بستانکار حساب سرمایه وی منظور می‌شود برابر نخواهد بود. اما گاهی اوقات امتیازات شریک جدید و مطلوبیت شرکت تضامنی جبران کننده یکدیگر است، در چنین شرایطی شریک جدید معادل آورده خود مالک سرمایه شرکت می‌گردد. در این حالت، برای ثبت رویداد مالی مربوط به ورود شریک جدید، حساب دارایی‌های آورده شده توسط وی معادل ارزش آن‌ها که مورد توافق کلیه شرکا می‌باشد بدهکار گردیده و حساب سرمایه شریک جدید بستانکار می‌شود.

مثال ۱۸ـ۵ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۳ـ۵، با فرض این‌که محمد با پرداخت مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{1}{4}$ سرمایه و سود و زیان سهیم گردد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود محمد

حل:

سرمایه شرکای قدیم (احمد و محمود)	۱,۶۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری شریک جدید (محمد)	۱,۲۰۰,۰۰۰
مجموع سرمایه شرکا پس از ورود محمد	۴,۸۰۰,۰۰۰

سهم‌الشرکه محمد $۴,۸۰۰,۰۰۰ \times \frac{1}{4} = ۱,۲۰۰,۰۰۰$

پاداش شرکا $۱,۲۰۰,۰۰۰ - ۱,۲۰۰,۰۰۰ = ۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۳۱	وجوه نقد	۱,۲۰۰,۰۰۰	
	سرمایه محمد		۱,۲۰۰,۰۰۰

ورود شریک جدید و تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در کلیه مثال‌های قبلی فرض بر این بود که دارایی‌ها و بدهی‌های ثبت شده در دفاتر با ارزش واقعی آن‌ها برابر بوده و مورد توافق شرکای قدیم و جدید می‌باشد. اما این امکان وجود دارد که ارزش واقعی دارایی‌ها و بعضاً بدهی‌ها با مانده‌های ثبت شده در دفاتر مطابقت نداشته و بیشتر یا کمتر از مبالغ ثبت شده در دفاتر باشد، لذا در اغلب موارد، در زمان ورود شریک جدید، با توافق شرکا کلیه اقلام دارایی و بدهی به قیمت روز مورد ارزیابی قرار گرفته و اثرات ناشی از آن در حسابی تحت عنوان "تجدید ارزیابی" منظور می‌شود. همچنین ممکن است بر اثر عواملی که قبلاً ذکر شد، سرقفلی برای شرکت ایجاد شده باشد که تاکنون شناسایی و ثبت نگردیده باشد و با ورود شریک جدید شرکا توافق نمایند که این دارایی نیز شناسایی و مورد ارزیابی قرار گیرد.

عملیات حسابداری مربوط به ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها به صورت زیر است:

۱ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب دارایی مربوطه و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش دارایی مصداق دارد.

۲ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک بدهی بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب تجدید ارزیابی و بستانکار حساب بدهی مربوطه منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش بدهی مصداق دارد.

۳ـ در صورتی که در فرایند تجدید ارزیابی سرقفلی شناسایی شود، ارزش سرقفلی به بدهکار حساب سرقفلی و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود[1].

۴ـ حساب اندوخته عمومی (در صورتی که مانده داشته باشد) بدهکار شده و حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بستانکار می‌شود.

۵ـ هزینه‌های تجدید ارزیابی طبق توافق شرکا ممکن است به عهده شریک جدید یا شرکای قدیم باشد. در صورتی که هزینه تجدید ارزیابی به عهده شریک جدید باشد به بدهکار حساب‌جاری وی و چنانچه به عهده شرکای قدیم باشد به بدهکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌گردد.

۶ـ پس از انجام ثبت‌های فوق، حساب تجدید ارزیابی مانده‌گیری می‌شود؛

الف ـ در صورتی که مانده حساب تجدید ارزیابی بستانکار باشد نشان‌دهنده سود تجدید ارزیابی است که در این صورت حساب تجدید ارزیابی بدهکار و در مقابل حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بستانکار می‌شود.

ب ـ در صورتی که مانده حساب تجدید ارزیابی بدهکار باشد نشان‌دهنده زیان تجدید ارزیابی است که در این صورت حساب تجدید ارزیابی بستانکار و در مقابل حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بدهکار می‌شود.

مثال ۱۹ـ۵ـ ترازنامه شرکت تضامنی عباس و مهدی که به نسبت‌های $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند در تاریخ ۳۱ تیر ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی عباس و مهدی

ترازنامه

۳۱ تیر ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۳۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۶۵۰,۰۰۰	جاری عباس	۲۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه عباس	۲,۰۰۰,۰۰۰
ساختمان	۱,۸۰۰,۰۰۰	سرمایه مهدی	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۳,۵۰۰,۰۰۰		۳,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق با توافق شرکا صادق به عنوان شریک جدید وارد شرکت گردیده و عملیات زیر انجام گرفت:

۱ـ برخی از حسابداران، ارزش سرقفلی را مستقیماً به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) منظور می‌کنند.

۱ـ صادق مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و یک دستگاه وسیله نقلیه به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال وارد شرکت نموده و در $\frac{۱}{۵}$ سود و زیان سهیم گردید.

۲ـ برای بدهکاران مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر گرفته شد.

۳ـ ساختمان به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و موجودی کالا به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

۴ـ سرقفلی شرکت به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید که صادق از این بابت مبلغی پرداخت نکرد.

۵ـ هزینه‌های تجدید ارزیابی دارایی‌ها بالغ بر ۷۰,۰۰۰ ریال گردید که مقرر شد به عهده شرکای قدیم باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود صادق

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار	
۱) وجوه نقد	۲۰۰,۰۰۰		
وسائط نقلیه	۸۰۰,۰۰۰		
سرمایه صادق		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۲) تجدید ارزیابی	۳۰,۰۰۰		
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		۳۰,۰۰۰	
۳) ساختمان	۲۰۰,۰۰۰		
موجودی کالا	۵۰,۰۰۰		
تجدید ارزیابی		۲۵۰,۰۰۰	
۴) سرقفلی	۳۰۰,۰۰۰		
تجدید ارزیابی		۳۰۰,۰۰۰	
۵) تجدید ارزیابی	۷۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۷۰,۰۰۰	
۶) تجدید ارزیابی	۴۵۰,۰۰۰		
سرمایه عباس		۳۰۰,۰۰۰	$۴۵۰۰۰۰ \times \frac{۲}{۳} =$
سرمایه مهدی		۱۵۰,۰۰۰	$۴۵۰۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} =$

تجدید ارزیابی

	بدهکار		بستانکار
۲)	۳۰,۰۰۰	۳)	۲۵۰,۰۰۰
۵)	۷۰,۰۰۰	۴)	۳۰۰,۰۰۰
مانده	۴۵۰,۰۰۰		
	۵۵۰,۰۰۰		۵۵۰,۰۰۰
۶)	۴۵۰,۰۰۰	مانده	۴۵۰,۰۰۰

خروج شریک از شرکت تضامنی

در شرکت‌های تضامنی شخصیت و اعتبار شرکا اهمیت به‌سزایی دارد، لذا خروج هر یک از شرکا می‌تواند تأثیر مهمی در سرنوشت شرکت داشته باشد. از این‌رو، خروج شریک در یک شرکت تضامنی امری عادی و معمولی به حساب نمی‌آید و به همین دلیل طبق قانون تجارت، هیچ‌یک از شرکا حق ندارد بدون رضایت سایر شرکا سهم‌الشرکه خود را به دیگری واگذار نموده و از شرکت خارج شود[1]. با این وجود، چنانچه شریکی به دلایلی از قبیل بیماری، بازنشستگی و یا عدم تفاهم با سایر شرکا نخواهد به شراکت خود در شرکت تضامنی ادامه دهد می‌تواند با موافقت سایر شرکا سهم‌الشرکه خود را واگذار و از شرکت خارج شود.

هرچند که خروج یک شریک از شرکت تضامنی، همانند ورود یک شریک جدید به شرکت تضامنی، به منزله خاتمه فعالیت شرکت قبلی و ایجاد یک شرکت تضامنی جدید تلقی می‌گردد، ولی در عمل ممکن است با رضایت سایر شرکا، شرکت مذکور به صورت دیگری یا با نام دیگری به فعالیت خود ادامه دهد. در این صورت چنانچه نام شریک مذکور در شرکت‌نامه قید شده باشد، باید حذف گردد.

به طور کلی، خروج شریک از شرکت تضامنی به یکی از دو طریق زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ واگذاری سهم‌الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقی‌مانده

۲ـ دریافت دارایی‌های شرکت

لازم به توضیح است که هنگام خروج یک شریک از شرکت تضامنی باید مانده کلیه حساب‌های مربوط به وی اعم از حساب سرمایه، حساب‌جاری، برداشت، وام و ... از دفاتر حذف گردد.

خروج شریک از طریق واگذاری سهم‌الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقی‌مانده

خروج شریک و واگذاری سهم‌الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقی‌مانده، یک معامله شخصی و خارج از عملیات شرکت بوده و هیچ‌گونه تأثیری بر دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ندارد و تنها سرمایه شرکا تغییر می‌کند. در این حالت، صرف‌نظر از مبلغ مورد معامله بین طرفین، فقط انتقال سهم‌الشرکه در حساب‌های شرکت ثبت می‌شود. بدین ترتیب که حساب سرمایه شریکی که اقدام به فروش سهم‌الشرکه خود نموده معادل سهم‌الشرکه فروخته شده بدهکار و حساب سرمایه شریک یا شرکای خریدار به نسبت واگذاری به هر یک از آنان بستانکار می‌گردد.

مثال ۲۰ـ۵ـ اکبر و اصغر و جعفر شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۲}{۵}$، $\frac{۲}{۵}$ و $\frac{۱}{۵}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱ جعفر به دلیل بیماری اعلام نمود که مایل به ادامه حضور در شرکت نمی‌باشد و $\frac{۱}{۴}$ سرمایه خود را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به اکبر و $\frac{۳}{۴}$ آن را به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به اصغر واگذار نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ خروج جعفر

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۶/۳۱	سرمایه جعفر	۱,۰۰۰,۰۰۰		
	سرمایه اکبر		۲۵۰,۰۰۰	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} =$
	سرمایه اصغر		۷۵۰,۰۰۰	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۴} =$

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، مبلغ رد و بدل شده بین شرکا هیچ تأثیری بر دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت ندارد.

۱ـ ماده ۱۲۳ قانون تجارت

خروج شریک از طریق دریافت دارایی‌های شرکت

در صورتی که سهم شریک خارج شونده از محل وجوه نقد یا سایر دارایی‌های شرکت پرداخت گردد، دارایی‌ها و سرمایه شرکت کاهش می‌یابد. خروج شریک از این طریق ممکن است به یکی از دو صورت زیر انجام شود:

۱ـ بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

۲ـ با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

خروج شریک بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در صورتی که در زمان خروج شریک، ارزش دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد توافق کلیه شرکا باشد، دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار نمی‌گیرند. در این صورت مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده بر اساس میزان سهم‌الشرکه وی تعیین می‌شود و ممکن است به یکی از سه حالت زیر صورت گیرد:

۱ـ **دریافت دارایی‌های شرکت معادل سهم‌الشرکه** ـ در این حالت، حساب سرمایه شریک خارج‌شونده به میزان سهم‌الشرکه وی بدهکار و حساب وجوه نقد یا سایر دارایی‌هایی که به وی پرداخت می‌گردد به همین مبلغ بستانکار می‌شود.

۲ـ **دریافت دارایی‌های شرکت بیشتر از سهم‌الشرکه** ـ گاهی اوقات شرکا مایل به ادامه همکاری با یکی از شرکا نمی‌باشند و تمایل زیادی برای خروج وی از شرکت دارند، بنابراین موافقت می‌کنند که مبلغی بیش از سهم‌الشرکه به وی پرداخت نمایند. در پاره‌ای از موارد نیز ممکن است یکی از شرکا، خود تمایل به خروج از شرکت داشته باشد، لیکن به دلیل وضعیت مالی مطلوب و سودآوری بالای شرکت، مبلغی بیش از سهم‌الشرکه خود مطالبه نماید. در این صورت مبلغ اضافه پرداختی (نسبت به سهم‌الشرکه) به شریک خارج شونده به مثابه امتیازی است که به وی تعلق گرفته و لذا باید به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکای باقی‌مانده تسهیم شده و از حساب سرمایه آن‌ها کسر گردد.

۳ـ **دریافت دارایی‌های شرکت کمتر از سهم‌الشرکه** ـ گاهی اوقات ممکن است یکی از شرکا به دلایل متعددی از جمله وضعیت نامطلوب شرکت و یا نیاز وی به وجه نقد و ... تمایل زیادی برای خروج از شرکت داشته باشد و حاضر شود در صورت موافقت سایر شرکا با خروج وی از شرکت، مبلغی کمتر از سهم‌الشرکه خود دریافت نماید. در این صورت تفاوت بین سهم‌الشرکه شریک خارج‌شونده و مبلغ پرداختی به وی به عنوان امتیازی برای شرکای باقی‌مانده تلقی شده و لذا باید به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکای باقی‌مانده تسهیم گردیده و به حساب سرمایه آن‌ها اضافه شود.

مثال ۲۱ـ۵ ـ مرتضی و مجتبی و مصطفی شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۲}{۱۰}$، $\frac{۳}{۱۰}$ و $\frac{۵}{۱۰}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳X۱ مرتضی به دلیل عدم تفاهم با سایر شرکا تصمیم گرفت از شرکت خارج شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) مرتضی با دریافت مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از شرکت خارج شود.

۲) مرتضی با دریافت مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از شرکت خارج شود.

۳) مرتضی با دریافت مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از شرکت خارج شود.

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱) سرمایه مرتضی	۲,۰۰۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۲,۰۰۰,۰۰۰	
۲) سرمایه مرتضی	۲,۰۰۰,۰۰۰		
سرمایه مجتبی	۱۵۰,۰۰۰		$= ۴۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۸}$
سرمایه مصطفی	۲۵۰,۰۰۰		$= ۴۰۰,۰۰۰ \times \frac{۵}{۸}$
وجوه نقد		۲,۴۰۰,۰۰۰	
۳) سرمایه مرتضی	۲,۰۰۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۱,۸۰۰,۰۰۰	
سرمایه مجتبی		۷۵,۰۰۰	$= ۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۸}$
سرمایه مصطفی		۱۲۵,۰۰۰	$= ۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۵}{۸}$

خروج شریک و تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در صورتی که در مورد ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های ثبت شده در دفاتر بین شرکا توافق به وجود نیاید، در زمان خروج شریک، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و اثرات ناشی از آن، همانند حالت ورود شریک جدید، در حساب "تجدید ارزیابی" منظور می‌شود. همچنین برای تعیین سهم شریک خارج شونده، حسابی تحت عنوان "سهم‌الشرکه" (به نام شریک خارج شونده) در دفاتر ایجاد و کلیه حقوق متعلق به وی در آن منعکس می‌گردد.

عملیات حسابداری مربوط به تجدید ارزیابی و تعیین سهم شریک خارج شونده و بستن حساب‌های وی در دفاتر به صورت زیر است:

۱ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب دارایی مربوطه و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش دارایی مصداق دارد.

۲ـ در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک بدهی بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب تجدید ارزیابی و بستانکار حساب بدهی مربوطه منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش بدهی مصداق دارد.

۳ـ در صورتی که در فرایند تجدید ارزیابی سرقفلی شناسایی شود، ارزش سرقفلی به بدهکار حساب سرقفلی و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود.

۴ـ هزینه‌های تجدید ارزیابی، در صورتی که به عهده یکی از شرکا باشد به بدهکار حساب‌جاری وی و چنانچه به عهده کل شرکا باشد به بدهکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود.

۵ـ مانده حساب تجدید ارزیابی تعیین و به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکت‌نامه) به حساب سرمایه شرکا منتقل می‌گردد. لازم به توضیح است که سهم شریک خارج شونده از مانده حساب تجدید ارزیابی به حساب سهم‌الشرکه وی منظور می‌شود.

۶ـ مانده کلیه حساب‌های مربوط به شریک خارج شونده، اعم از حساب سرمایه، حساب برداشت، حساب‌جاری و حساب وام، به حساب سهم‌الشرکه وی منتقل می‌گردد.

۷-کلیه حقوقی که طبق شرکت‌نامه در زمان خروج شریک به وی تعلق می‌گیرد، مانند سود تضمین‌شده سرمایه، حق‌الزحمه (در صورتی که تعیین شده باشد) و سهم شریک خارج شونده از سود و زیان تا تاریخ خروج محاسبه و به بدهکار حساب تقسیم سود و بستانکار حساب سهم‌الشرکه وی منظور می‌شود. سهم شریک خارج شونده از اندوخته‌ها نیز (در صورت وجود) به نسبت تقسیم سود و زیان محاسبه و به حساب سهم‌الشرکه وی منتقل می‌گردد.

۸-پس از انجام ثبت‌های فوق، مانده حساب سهم‌الشرکه شریک خارج شونده که نشان‌دهنده حقوق متعلق به وی می‌باشد، تعیین گردیده و به میزان مانده این حساب از دارایی‌های شرکت به وی پرداخت می‌گردد. بدین ترتیب کلیه حساب‌های مربوط به شریک خارج شونده در دفاتر بسته می‌شود.

مثال ۲۲-۵- پیمان و پژمان و پرهام شرکای شرکت تضامنی پیمان و شرکا به نسبت مساوی در سود و زیان سهیم می‌باشند. ترازنامه شرکت در تاریخ ۳۰ آذر ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی پیمان و شرکا

ترازنامه

۳۰ آذر ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۷۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۷۰۰,۰۰۰
جاری پرهام	۲۰۰,۰۰۰	جاری پیمان	۳۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه پیمان	۱,۰۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۸۵۰,۰۰۰	سرمایه پژمان	۱,۰۰۰,۰۰۰
تجهیزات	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه پرهام	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۴,۰۰۰,۰۰۰		۴,۰۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق پرهام با موافقت سایر شرکا از شرکت خارج گردید. برای تعیین سهم‌الشرکه پرهام عملیات زیر صورت گرفت:

۱-موجودی کالا به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال و تجهیزات به مبلغ ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

۲-مقرر شد برای بدهکاران ذخیره‌ای معادل ۵ درصد در نظر گرفته شود.

۳-طبق توافق شرکا مقرر شد سرقفلی معادل میانگین سود سه سال گذشته شناسایی و در دفاتر ثبت شود. سود سه سال گذشته به ترتیب ۳۰۰,۰۰۰ ریال، ۳۲۰,۰۰۰ ریال و ۳۷۰,۰۰۰ ریال بوده است.

۴-هزینه‌های تجدید ارزیابی بالغ بر ۲۵,۰۰۰ ریال گردید که مقرر شد به عهده کل شرکا باشد.

۵-طبق توافق شرکا مقرر شد بخشی از موجودی کالا به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به پرهام واگذار و بقیه سهم‌الشرکه ایشان به‌طور نقد به وی پرداخت شود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ خروج پرهام

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱) موجودی کالا	۵۰,۰۰۰		
تجهیزات	۱۰۰,۰۰۰		
تجدید ارزیابی		۱۵۰,۰۰۰	
۲) تجدید ارزیابی	۳۵,۰۰۰		۷۰۰,۰۰۰ × ٪۵ =
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		۳۵,۰۰۰	
۳) سرقفلی	۳۳۰,۰۰۰		$\frac{۳۰۰,۰۰۰ + ۳۲۰,۰۰۰ + ۳۷۰,۰۰۰}{۳} =$
تجدید ارزیابی		۳۳۰,۰۰۰	
۴) تجدید ارزیابی	۲۵,۰۰۰		
وجوه نقد		۲۵,۰۰۰	
۵) تجدید ارزیابی	۴۲۰,۰۰۰		
سرمایه پیمان		۱۴۰,۰۰۰	$۴۲۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} =$
سرمایه پژمان		۱۴۰,۰۰۰	$۴۲۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} =$
سهم‌الشرکه پرهام		۱۴۰,۰۰۰	$۴۲۰,۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} =$
۶) سرمایه پرهام	۱,۰۰۰,۰۰۰		
سهم‌الشرکه پرهام		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۷) سهم‌الشرکه پرهام	۲۰۰,۰۰۰		
جاری پرهام		۲۰۰,۰۰۰	
۸) سهم‌الشرکه پرهام	۹۴۰,۰۰۰		
موجودی کالا		۳۰۰,۰۰۰	
وجوه نقد		۶۴۰,۰۰۰	

سهم‌الشرکه پرهام

	بدهکار		بستانکار
۷)	۲۰۰,۰۰۰	۵)	۱۴۰,۰۰۰
مانده	۹۴۰,۰۰۰	۶)	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۱,۱۴۰,۰۰۰		۱,۱۴۰,۰۰۰
۸)	۹۴۰,۰۰۰	مانده	۹۴۰,۰۰۰

تجدید ارزیابی

	بدهکار		بستانکار
۲)	۳۵,۰۰۰	۱)	۱۵۰,۰۰۰
۴)	۲۵,۰۰۰	۳)	۳۳۰,۰۰۰
مانده	۴۲۰,۰۰۰		
	۴۸۰,۰۰۰		۴۸۰,۰۰۰
۵)	۴۲۰,۰۰۰	مانده	۴۲۰,۰۰۰

فوت شریک

هرگاه یکی از شرکا فوت نماید خود به خود از شرکت خارج می‌شود. بقای شرکت پس از فوت یکی از شرکا منوط به رضایت سایر شرکا و قائم مقام متوفی می‌باشد[1]. چنانچه پس از فوت یکی از شرکا، سایر شرکا و قائم مقام متوفی در ابقای شرکت توافق نداشته باشند و شرکای باقیمانده بخواهند به فعالیت شرکت ادامه دهند، باید سهم‌الشرکه شخص متوفی را محاسبه و به ورثه قانونی وی پرداخت نمایند. عملیات حسابداری مربوط به فوت شریک و تعیین سهم‌الشرکه متوفی همانند عملیات مربوط به خروج شریک می‌باشد که قبلاً تشریح گردید.

انحلال و تصفیه شرکت‌های تضامنی

انحلال شرکت تضامنی به معنای پایان فعالیت آن است[2]. پس از اعلام انحلال شرکت، عملیات تصفیه شروع می‌شود که معمولاً شامل مراحل زیر است:

۱ـ فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات شرکت

۲ـ پرداخت بدهی‌های شرکت

۳ـ تعیین سود و زیان حاصل از تصفیه شرکت و انتقال آن به حساب سرمایه شرکا

۴ـ توزیع وجوه نقد باقی‌مانده بین شرکا

فاصله زمانی بین اعلام انحلال شرکت و توزیع وجوه نقد باقی‌مانده بین شرکا **دوره تصفیه** نامیده می‌شود. در این دوره

۱ـ ماده ۱۳۹ قانون تجارت

۲ـ طبق ماده ۱۳۶ قانون تجارت شرکت تضامنی در موارد زیر منحل می‌شود:

۱ـ وقتی که شرکت موضوعی را که برای آن تشکیل شده است انجام داده و یا انجام آن غیرممکن شده باشد.

۲ـ در صورتی که شرکت برای مدت معینی تشکیل گردیده و آن مدت منقضی شده باشد.

۳ـ در صورت ورشکستگی شرکت

۴ـ در صورت رضایت تمام شرکا

۵ـ در صورتی که یکی از شرکا به دلایلی انحلال شرکت را از دادگاه درخواست نماید و دادگاه آن دلایل را موجه دانسته و حکم به انحلال شرکت بدهد.

۶ـ در صورت فسخ یکی از شرکا، به شرط این‌که:

الف ـ در اساسنامه این حق از شرکا سلب نشده باشد.

ب ـ ناشی از قصد اِضرار نباشد.

ج ـ تقاضای فسخ شش ماه قبل از فسخ کتباً به شرکا اعلام شود.

۷ـ در صورت ورشکستگی یکی از شرکا، به شرط این‌که:

الف ـ مدیر تصفیه کتباً تقاضای انحلال شرکت را نموده باشد.

ب ـ از تقاضای مزبور شش ماه گذشته باشد.

ج ـ شرکت مدیر تصفیه را از تقاضای انحلال منصرف نکرده باشد.

اگر طبق اساسنامه باید سال به سال به حساب شرکت رسیدگی شود فسخ در موقع ختم محاسبه سالیانه به عمل می‌آید.

۸ـ در صورت فوت یا محجوریت یکی از شرکا و عدم موافقت قائم مقام وی با ادامه فعالیت شرکت.

مسئولیت اداره امور شرکت و عملیات تصفیه به عهده مدیر یا مدیران تصفیه است که ممکن است از بین شرکا یا از افراد خارج از شرکت انتخاب شوند[1].

حسابداری عملیات تصفیه

حسابداری عملیات تصفیه به دو روش زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ روش تصفیه آنی

۲ـ روش تصفیه تدریجی

تصفیه آنی

روش تصفیه آنی زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که فروش دارایی‌ها، وصول مطالبات و پرداخت بدهی‌ها در یک دوره زمانی معین (دوره زمانی کوتاه) صورت می‌گیرد. در این روش تا پایان دوره تصفیه، یعنی زمانی که کلیه دارایی‌های غیرنقد به وجه نقد تبدیل شده و از محل آن‌ها بدهی‌های شرکت پرداخت گردد، هیچ‌گونه وجه نقدی بین شرکا توزیع نمی‌شود. در روش تصفیه آنی، برای تعیین سود یا زیان عملیات تصفیه حسابی تحت عنوان "تصفیه" در دفاتر ایجاد و مراحلی به شرح زیر طی می‌شود:

۱ـ **بستن حساب دارایی‌های غیرنقدی ـ** معادل جمع دارایی‌های غیرنقدی (به جز مانده بدهکار حساب‌جاری شرکا) حساب تصفیه بدهکار شده و حساب دارایی‌های مربوطه به تفکیک بستانکار می‌گردد و بدین ترتیب حساب‌های دارایی‌های غیرنقدی در دفاتر بسته می‌شود. در ضمن حساب‌های دارایی‌کاه نظیر استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول نیز همزمان با بستن حساب دارایی‌ها بسته می‌شوند، بدین ترتیب که حساب‌های مربوطه بدهکار و حساب تصفیه بستانکار می‌شود.

۲ـ **بستن حساب‌های جاری، برداشت و وام شرکا ـ** مانده حساب‌های شخصی هر شریک مانند حساب‌جاری، برداشت و وام به حساب سرمایه وی منتقل گردیده و این حساب‌ها در دفاتر بسته می‌شود. بدیهی است که ثبت بستن هر حساب با توجه به ماهیت آن صورت می‌گیرد. به عنوان مثال، اگر حساب‌جاری شریکی بستانکار باشد آن حساب بدهکار و حساب سرمایه بستانکار می‌شود و بالعکس.

۳ـ **بستن حساب اندوخته عمومی ـ** مانده حساب اندوخته عمومی (در صورت وجود) به حساب سرمایه شرکا انتقال می‌یابد، بدین ترتیب که این حساب بدهکار شده و حساب سرمایه شرکا (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بستانکار می‌شود.

۴ـ **فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات ـ** در زمان فروش هر یک از اقلام دارایی و یا هنگام وصول مطالبات، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش یا میزان مبلغ دریافت شده بدهکار گردیده و حساب تصفیه بستانکار می‌شود. چنانچه در جریان عملیات تصفیه برخی از اقلام دارایی به یکی از شرکا واگذار گردد، حساب سرمایه آن شریک معادل مبلغ توافق شده بدهکار و حساب تصفیه بستانکار می‌شود.

۵ـ **باز پرداخت بدهی‌ها ـ** پس از فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات، از محل وجوه به دست آمده، بدهی‌های شرکت بازپرداخت گردیده و بدین ترتیب حساب بدهی‌ها نیز بسته می‌شود. چنانچه هنگام تصفیه، بازپرداخت یک بدهی از طرف یکی از شرکا تقبل شود، حساب بدهی مربوطه بدهکار و حساب سرمایه آن شریک بستانکار می‌گردد.

۱ـ ماده ۲۰۳ قانون تجارت

۶ـ ثبت هزینه‌های تصفیه ـ چنانچه در طول دوران تصفیه، شرکت متحمل هزینه‌ای (از قبیل حقوق مدیران تصفیه) گردد، این هزینه در بدهکار حساب تصفیه و بستانکار حساب وجوه نقد ثبت می‌شود. در صورتی که یکی از شرکا پرداخت هزینه تصفیه را تقبل نماید، به جای حساب وجوه نقد، حساب سرمایه آن شریک بستانکار می‌شود.

۷ـ بستن حساب تصفیه ـ پس از انجام ثبت‌های فوق، حساب تصفیه مانده‌گیری می‌شود؛

الف ـ در صورتی که مانده حساب تصفیه بستانکار باشد نشان‌دهنده سود تصفیه است که در این صورت حساب تصفیه بدهکار و در مقابل حساب سرمایه شرکا (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بستانکار می‌شود.

ب ـ در صورتی که مانده حساب تصفیه بدهکار باشد نشان‌دهنده زیان تصفیه است که در این صورت حساب تصفیه بستانکار و در مقابل حساب سرمایه شرکا (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) بدهکار می‌شود.

۸ـ توزیع وجوه نقد موجود بین شرکا و بستن حساب سرمایه ـ پس از انجام مراحل فوق، تنها باید حساب‌های وجوه نقد و سرمایه شرکا دارای مانده باشد. بنابراین حساب‌های مذکور مانده‌گیری شده و طلب هر شریک (که معادل مانده حساب سرمایه وی می‌باشد) پرداخت می‌گردد. برای ثبت این رویداد، حساب سرمایه هر یک از شرکا بدهکار و حساب وجوه نقد (که مانده آن معادل جمع سرمایه شرکا می‌باشد) بستانکار می‌شود. بدین ترتیب کلیه حساب‌ها بسته شده و مراحل تصفیه خاتمه می‌یابد.

مثال ۲۳ـ۵ـ هادی و مهدی شرکای یک شرکت تضامنی که به نسبت $\frac{۳}{۵}$ و $\frac{۲}{۵}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند، در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱ تصمیم گرفتند شرکت را منحل کنند. ترازنامه شرکت در تاریخ انحلال به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی هادی و مهدی

ترازنامه

۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
موجودی نقد		۸۹۰,۰۰۰	بستانکاران		۴۲۰,۰۰۰
بدهکاران		۲۳۰,۰۰۰	جاری مهدی		۲۵۰,۰۰۰
موجودی کالا		۶۵۰,۰۰۰	سرمایه شرکا:		
ساختمان	۱,۰۰۰,۰۰۰		هادی	۱,۰۰۰,۰۰۰	
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۲۰۰,۰۰۰)		مهدی	۱,۰۰۰,۰۰۰	
زمین		۸۰۰,۰۰۰			۲,۰۰۰,۰۰۰
		۶۰۰,۰۰۰	اندوخته عمومی		۵۰۰,۰۰۰
		۳,۱۷۰,۰۰۰			۳,۱۷۰,۰۰۰

در جریان تصفیه عملیات زیر انجام گرفت:

۱ـ موجودی کالا به مبلغ ۶۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۲ـ ساختمان به مبلغ ۹۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۳ـ زمین به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال به مهدی واگذار شد.

۴ـ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال از مطالبات شرکت وصول گردیده و بقیه لاوصول تلقی شد.

۵ـ بدهی به بستانکاران از محل وجوه نقد شرکت پرداخت گردید.

۶ـ هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۴۰,۰۰۰ ریال گردید که توسط هادی پرداخت شد.

مطلوبست: ثبت عملیات مربوط به تصفیه در دفتر روزنامه و بستن حساب‌ها در دفاتر شرکت

حل:

۱) تصفیه	۲,۴۸۰,۰۰۰		
بدهکاران		۲۳۰,۰۰۰	
موجودی کالا		۶۵۰,۰۰۰	
ساختمان		۱,۰۰۰,۰۰۰	
زمین		۶۰۰,۰۰۰	
۲) استهلاک انباشته ساختمان	۲۰۰,۰۰۰		
تصفیه		۲۰۰,۰۰۰	
۳) جاری مهدی	۲۵۰,۰۰۰		
سرمایه مهدی		۲۵۰,۰۰۰	
۴) اندوخته عمومی	۵۰۰,۰۰۰		
سرمایه هادی		۳۰۰,۰۰۰	$= \frac{۳}{۵} \times$ ۵۰۰,۰۰۰
سرمایه مهدی		۲۰۰,۰۰۰	$= \frac{۲}{۵} \times$ ۵۰۰,۰۰۰
۵) وجوه نقد	۶۲۰,۰۰۰		
تصفیه		۶۲۰,۰۰۰	
۶) وجوه نقد	۹۵۰,۰۰۰		
تصفیه		۹۵۰,۰۰۰	
۷) سرمایه مهدی	۷۵۰,۰۰۰		
تصفیه		۷۵۰,۰۰۰	
۸) وجوه نقد	۲۰۰,۰۰۰		
تصفیه		۲۰۰,۰۰۰	
۹) بستانکاران	۴۲۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۴۲۰,۰۰۰	
۱۰) تصفیه	۴۰,۰۰۰		
سرمایه هادی		۴۰,۰۰۰	
۱۱) تصفیه	۲۰۰,۰۰۰		
سرمایه هادی		۱۲۰,۰۰۰	$= \frac{۳}{۵} \times$ ۲۰۰,۰۰۰
سرمایه مهدی		۸۰,۰۰۰	$= \frac{۲}{۵} \times$ ۲۰۰,۰۰۰
۱۲) سرمایه هادی	۱,۴۶۰,۰۰۰		
سرمایه مهدی	۷۸۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۲,۲۴۰,۰۰۰	

وجوه نقد			
مانده	۸۹۰,۰۰۰	(۹	۴۲۰,۰۰۰
(۵	۶۲۰,۰۰۰		
(۶	۹۵۰,۰۰۰		
(۸	۲۰۰,۰۰۰	مانده	۲,۲۴۰,۰۰۰
	۲,۶۶۰,۰۰۰		۲,۶۶۰,۰۰۰
مانده	۲,۲۴۰,۰۰۰	(۱۲	۲,۲۴۰,۰۰۰

تصفیه			
(۱	۲,۴۸۰,۰۰۰	(۲	۲۰۰,۰۰۰
(۱۰	۴۰,۰۰۰	(۵	۶۲۰,۰۰۰
		(۶	۹۵۰,۰۰۰
		(۷	۷۵۰,۰۰۰
مانده	۲۰۰,۰۰۰	(۸	۲۰۰,۰۰۰
	۲,۷۲۰,۰۰۰		۲,۷۲۰,۰۰۰
(۱۱	۲۰۰,۰۰۰	مانده	۲۰۰,۰۰۰

سرمایه مهدی			
(۷	۷۵۰,۰۰۰	مانده	۱,۰۰۰,۰۰۰
		(۳	۲۵۰,۰۰۰
		(۴	۲۰۰,۰۰۰
مانده	۷۸۰,۰۰۰	(۱۱	۸۰,۰۰۰
	۱,۵۳۰,۰۰۰		۱,۵۳۰,۰۰۰
(۱۲	۷۸۰,۰۰۰	مانده	۷۸۰,۰۰۰

سرمایه هادی			
		مانده	۱,۰۰۰,۰۰۰
		(۴	۳۰۰,۰۰۰
		(۱۰	۴۰,۰۰۰
مانده	۱,۴۶۰,۰۰۰	(۱۱	۱۲۰,۰۰۰
	۱,۴۶۰,۰۰۰		۱,۴۶۰,۰۰۰
(۱۲	۱,۴۶۰,۰۰۰	مانده	۱,۴۶۰,۰۰۰

طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شریک (شرکا)

هنگام تصفیه شرکت تضامنی ممکن است به دلیل زیان حاصل از فروش دارایی‌ها و یا عدم وصول مطالبات، مانده حساب سرمایه یکی از شرکا بدهکار شود. این بدان مفهوم است که آن شریک نه تنها سرمایه اولیه خود را از دست داده، بلکه معادل مانده بدهکار حساب سرمایه خود به شرکت بدهکار می‌باشد. در برخورد با این مانده بدهکار یکی از دو حالت زیر به وجود می‌آید:

۱ـ **شریک بدهکار توانایی پرداخت بدهی خود را داشته باشد** ـ در صورتی که شریک بدهکار قادر به پرداخت مانده بدهکار سرمایه خود باشد، مبلغ بدهی خود را به حساب شرکت واریز نموده و بدهی وی تسویه می‌شود. در این حالت، حساب وجوه نقد معادل مبلغ دریافتی بدهکار شده و حساب سرمایه آن شریک بستانکار می‌گردد.

۲ـ **شریک بدهکار توانایی پرداخت بدهی خود را نداشته باشد** ـ در صورتی که شریک بدهکار به دلیل ورشکستگی قادر به پرداخت مانده بدهکار سرمایه خود نباشد، زیان آن متوجه سایر شرکا شده و سرمایه آنان را کاهش می‌دهد. در این حالت، جهت بستن حساب سرمایه شریکی که دارای مانده بدهکار می‌باشد، حساب سرمایه بقیه شرکا به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکت‌نامه) بدهکار شده و حساب سرمایه آن شریک بستانکار می‌شود.

مثال ۲۴ـ۵ ـ محمود و مسعود و منصور شرکای شرکت تضامنی محمود و برادران به ترتیب به نسبت $\frac{3}{7}$، $\frac{2}{7}$ و $\frac{2}{7}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. مانده‌های زیر در خاتمه عملیات تصفیه (پس از بستن حساب تصفیه) از دفاتر شرکت استخراج شده است:

	بدهکار	بستانکار
	ریال	ریال
وجوه نقد	۶۰۰,۰۰۰	
سرمایه محمود		۴۵۰,۰۰۰
سرمایه مسعود		۲۷۰,۰۰۰
سرمایه منصور	۱۲۰,۰۰۰	

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه جهت توزیع وجوه نقد بین شرکا، با فرض این‌که:

۱) منصور بدهی خود را به صندوق شرکت پرداخت نماید.

۲) منصور به دلیل ورشکستگی قادر به پرداخت بدهی خود نباشد.

حل:

	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱)	وجوه نقد	۱۲۰,۰۰۰		
	سرمایه منصور		۱۲۰,۰۰۰	
	سرمایه محمود	۴۵۰,۰۰۰		
	سرمایه مسعود	۲۷۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۷۲۰,۰۰۰	$۶۰۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۰۰۰ =$
۲)	سرمایه محمود	۷۲,۰۰۰		$۱۲۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} =$
	سرمایه مسعود	۴۸,۰۰۰		$۱۲۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} =$
	سرمایه منصور		۱۲۰,۰۰۰	
	سرمایه محمود	۳۷۸,۰۰۰		$۴۵۰,۰۰۰ - ۷۲,۰۰۰ =$
	سرمایه مسعود	۲۲۲,۰۰۰		$۲۷۰,۰۰۰ - ۴۸,۰۰۰ =$
	وجوه نقد		۶۰۰,۰۰۰	

تصفیه تدریجی

روش تصفیه تدریجی زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که عملیات اجرایی تصفیه از جمله فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات به تدریج و طی چند مرحله و در مدت زمان طولانی صورت می‌گیرد. در این روش، سود یا زیان ناشی از فروش دارایی‌ها یا وصول مطالبات و همچنین مبالغ پرداختی بابت هزینه‌های تصفیه، مستقیماً به حساب سرمایه شرکا (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت‌نامه) منظور می‌شود و در هر مرحله، معمولاً وجوه نقد موجود در شرکت، پس از کسر مانده بدهی‌های پرداخت نشده و ذخیره احتمالی برای هزینه‌های تصفیه، بین شرکا توزیع می‌گردد. نحوه عمل حسابداری تصفیه تدریجی به تفصیل در درس حسابداری پیشرفته ۱ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از موارد زیر از ویژگی‌های شرکت تضامنی نمی‌باشد؟

الف) عمر نامحدود ب) مسئولیت نامحدود ج) سهولت تشکیل د) نمایندگی متقابل

۲ـ هنگامی که سهم‌الشرکه به صورت غیر نقدی تأمین می‌شود، حساب سرمایه به چه مبلغی بستانکار می‌شود؟

الف) ارزش دفتری دارایی ب) ارزش بازار دارایی ج) بهای تمام شده دارایی د) قیمت مورد توافق شرکا

۳ـ در شرکت‌های تضامنی سود و زیان چگونه بین شرکا تقسیم می‌شود؟

الف) به نسبت خدمات شرکا ب) به نسبت سرمایه شرکا

ج) به نسبت برداشت شرکا د) به نسبت مقرر در شرکت‌نامه

۴ـ مهدی و قاسم و رضا شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۵}{۱۲}$، $\frac{۴}{۱۲}$ و $\frac{۳}{۱۲}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. چنانچه سود خالص سال جاری شرکت بالغ بر ۶۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سهم رضا از این سود چند ریال است؟

الف) ۱۵۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۰۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۵ـ سرمایه امید و وحید و نوید شرکای شرکت تضامنی امید و برادران به ترتیب ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال، ۴۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. طبق شرکت‌نامه نحوه تقسیم سود و زیان به شرح زیر است:

۱ـ امید و نوید سالانه به ترتیب ۱۴۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال به عنوان حق‌الزحمه دریافت می‌کنند.

۲ـ به سرمایه شرکا ۱۰ درصد سود تضمین‌شده تعلق می‌گیرد.

۳ـ باقی‌مانده سود به نسبت مساوی بین شرکا تقسیم می‌شود.

سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. سهم امید از سود چند ریال است؟

الف) ۱۸۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۳۲۰,۰۰۰ ریال د) ۴۶۰,۰۰۰ ریال

۶ـ رستم و سهراب و اسفندیار شرکای شرکت تضامنی رستم و شرکا به نسبت $\frac{۸}{۱۵}$، $\frac{۴}{۱۵}$ و $\frac{۳}{۱۵}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. طبق شرکت‌نامه هنگام تقسیم سود، به رستم و اسفندیار سالانه به ترتیب ۲۵۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال حق‌الزحمه تعلق می‌گیرد. چنانچه سود خالص شرکت در سال جاری ۳۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سهم اسفندیار از این سود چند ریال است؟

الف) ۸۰,۰۰۰ ریال ب) ۱۷۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۳۰,۰۰۰ ریال د) ۲۸۰,۰۰۰ ریال

۷ـ هنگامی که شریک جدید از طریق خرید قسمتی از سهم‌الشرکه یکی از شرکای قدیم وارد شرکت می‌شود، مانده کدامیک از حساب‌های زیر تغییر می‌کند؟

الف) سرقفلی ب) اندوخته عمومی ج) سرمایه شرکت د) سرمایه شریک قدیمی

۸ـ مجید و سعید و حمید شرکای شرکت تضامنی مجید و برادران به ترتیب به نسبت ۴۵٪، ۳۰٪ و ۲۵٪ در سود و زیان سهیم می‌باشند. با موافقت شرکا مقرر شد وحید به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در ۲۰٪ سود و زیان سهیم گردد. نسبت سود و زیان شرکای قدیم پس از ورود وحید به ترتیب برابر است با:

الف) ۳۵٪، ۲۵٪ و ۲۰٪　ب) ۳۶٪، ۲۴٪ و ۲۰٪　ج) ۴۰٪، ۲۰٪ و ۲۰٪　د) ۴۵٪، ۳۰٪ و ۲۰٪

۹ـ محسن و احسان شرکای شرکت تضامنی محسن و شرکا موافقت کردند که عرفان به عنوان شریک جدید وارد شرکت شود. نسبت سود و زیان شرکا پس از ورود عرفان به ترتیب $\frac{۳}{۶}$، $\frac{۲}{۶}$ و $\frac{۱}{۶}$ شده است. قبل از ورود عرفان، نسبت سود و زیان محسن چه میزان بوده است؟

الف) $\frac{۱}{۲}$　ب) $\frac{۱}{۳}$　ج) $\frac{۳}{۵}$　د) $\frac{۵}{۱۲}$

۱۰ـ احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$ در سود و زیان سهیم بودند. با موافقت شرکا حامد به عنوان شریک جدید وارد شرکت گردیده و در $\frac{۱}{۴}$ سود و زیان سهیم شد. چنانچه سود خالص سال جاری (پس از ورود حامد) ۶۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سهم احمد از این سود چند ریال است؟

الف) ۱۰۰,۰۰۰ ریال　ب) ۲۲۵,۰۰۰ ریال　ج) ۳۰۰,۰۰۰ ریال　د) ۴۰۰,۰۰۰ ریال

۱۱ـ بهروز و بهزاد شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت سهم‌الشرکه در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۹۰۰,۰۰۰ ریال است. با موافقت شرکا بهنام با پرداخت مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۳}$ سود و زیان سهیم گردید. چنانچه اضافه پرداختی بهنام به عنوان پاداش شرکای قدیم تلقی شود، سهم بهروز چند ریال است؟

الف) ۱۰۰,۰۰۰ ریال　ب) ۲۰۰,۰۰۰ ریال　ج) ۳۰۰,۰۰۰ ریال　د) ۵۰۰,۰۰۰ ریال

۱۲ـ باتوجه به اطلاعات سؤال ۱۱، چنانچه شرکای قدیم تصمیم به شناسایی سرقفلی داشته باشند، سهم بهزاد از سرقفلی چند ریال است؟

الف) ۶۰۰,۰۰۰ ریال　ب) ۷۵۰,۰۰۰ ریال　ج) ۹۰۰,۰۰۰ ریال　د) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال

۱۳ـ فرامرز و فریبرز شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۳}{۴}$ و $\frac{۱}{۴}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. با موافقت شرکا فریدون به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۴}$ سود و زیان سهیم گردید. سهم فریدون از سرقفلی ۱۰۰,۰۰۰ ریال برآورد گردیده، ولی وی از این بابت مبلغی پرداخت نکرد. کدامیک از عبارات زیر صحیح است؟

الف) سرقفلی ۱۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می‌شود.

ب) سرمایه فریدون ۱۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می‌شود.

ج) سرمایه فرامرز ۱۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می‌شود.

د) سرمایه فریبرز ۱۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می‌شود.

۱۴- چنگیز و منوچهر شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. با موافقت شرکا مازیار با پرداخت مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و مقرر شد از این پس سود و زیان به نسبت مساوی بین شرکا تقسیم گردد. همچنین با توافق شرکا قرار شد حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح گردد. مانده حساب سرمایه چنگیز پس از ورود مازیار چند ریال خواهد بود؟

الف) ۵۰۰,۰۰۰ ریال ب) ۶۵۰,۰۰۰ ریال ج) ۷۰۰,۰۰۰ ریال د) ۸۰۰,۰۰۰ ریال

۱۵- اختصاص پاداش به شریک جدید به بدهکار کدامیک از حساب‌های زیر منظور می‌شود؟

الف) سرقفلی ب) سرمایه شرکای قدیم ج) سرمایه شریک جدید د) پاداش شریک جدید

۱۶- آرش و بابک و پدرام شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت مساوی در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۸۰۰,۰۰۰ ریال، ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. با موافقت بابک، پدرام سهم‌الشرکه خود را به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به آرش واگذار نمود. بلافاصله پس از خروج پدرام جمع دارایی‌های شرکت:

الف) تغییر نمی‌کند. ب) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال کاهش می‌یابد.

ج) ۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد. د) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.

۱۷- سجاد و باقر و صادق شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت سهم‌الشرکه در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. با موافقت سایر شرکا، صادق با دریافت مبلغ ۳,۶۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از شرکت خارج گردید. پس از خروج صادق، مبلغ سرمایه سجاد چند ریال خواهد بود؟

الف) ۷۰۰,۰۰۰ ریال ب) ۸۰۰,۰۰۰ ریال ج) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال د) ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۸- یک شرکت تضامنی که دارایی‌های آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال و بدهی‌های آن ۲۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد به شکل دایر به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال واگذار گردید. سود یا زیان ناشی از تصفیه این شرکت چند ریال است؟

الف) ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود ب) ۱۵۰,۰۰۰ ریال سود ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال زیان د) ۱۵۰,۰۰۰ ریال زیان

۱۹- هنگام انحلال شرکت تضامنی، وجه نقد باقی‌مانده پس از فروش دارایی‌ها، وصول مطالبات و پرداخت بدهی‌ها، چگونه بین شرکا تقسیم می‌شود؟

الف) بر اساس توافق شرکا ب) بر اساس مانده حساب سرمایه شرکا

ج) به نسبت سهم‌الشرکه د) به نسبت مقرر در شرکت‌نامه برای تقسیم سود و زیان

۲۰- اگر هنگام انحلال شرکت تضامنی، مانده حساب سرمایه شریکی بدهکار باشد و شریک قادر به پرداخت بدهی خود نباشد، مانده بدهی وی:

الف) ارتباطی به سایر شرکا ندارد. ب) موجب کاهش زیان تصفیه می‌شود.

ج) موجب افزایش حقوق صاحبان سرمایه می‌شود. د) به نسبت سود و زیان بین سایر شرکا تقسیم می‌شود.

مسائل

۱ـ۵ـ آرمین و آرمان در تاریخ ۲۱ آبان ماه ۱۳X۱ با آورده‌های زیر که مورد توافق یکدیگر قرار گرفت، یک شرکت تضامنی تشکیل دادند:

	آرمین	آرمان
	ریال	ریال
وجه نقد	۶۵۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۸۵۰,۰۰۰	
اثاثه اداری		۵۶۰,۰۰۰
وسائط نقلیه		۱,۲۰۰,۰۰۰
ساختمان	۲,۰۰۰,۰۰۰	

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تشکیل شرکت

۲ـ۵ـ جمشید و فرشید که هرکدام مالک یک مؤسسه تجاری می‌باشند، جهت توسعه فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ تصمیم گرفتند با ادغام دو مؤسسه یک شرکت تضامنی تشکیل دهند. در این تاریخ ترازنامه دو مؤسسه به شرح زیر است:

مؤسسه تجاری جمشید

ترازنامه

۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۵۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۹۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۱,۲۰۰,۰۰۰	سرمایه جمشید	۳,۸۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۸۰۰,۰۰۰		
ساختمان	۲,۲۰۰,۰۰۰		
	۴,۷۰۰,۰۰۰		۴,۷۰۰,۰۰۰

مؤسسه تجاری فرشید

ترازنامه

۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۱,۹۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۵۰,۰۰۰
بدهکاران	۶۰۰,۰۰۰	وام بانکی	۲,۰۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۱,۴۵۰,۰۰۰	سرمایه فرشید	۲,۰۰۰,۰۰۰
اثاثه اداری	۴۰۰,۰۰۰		
	۴,۳۵۰,۰۰۰		۴,۳۵۰,۰۰۰

در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های دو مؤسسه توافق‌هایی به شرح زیر به عمل آمد:

۱- موجودی کالای مؤسسه جمشید به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال و ساختمان آن به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت و مقرر شد برای مطالبات مؤسسه وی مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر گرفته شود.

۲- موجودی کالای مؤسسه فرشید به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال و اثاثه اداری آن به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت.

۳- بقیه دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو مؤسسه عیناً معادل مبلغ دفتری مورد توافق قرار گرفت.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت تضامنی و تعیین سرمایه هر یک از شرکا

۳-۵- کامبیز و پدرام در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ یک شرکت تضامنی تشکیل دادند. کامبیز دارایی‌های فروشگاه خود را به شرح زیر به عنوان سهم‌الشرکه خود به شرکت تضامنی منتقل کرد و پدرام معادل ارزش بازار سهم‌الشرکه کامبیز وجه نقد وارد شرکت نمود.

	مانده طبق دفاتر فروشگاه کامبیز	ارزش بازار (مبلغ مورد توافق)
	ریال	ریال
موجودی کالا	۳۲۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
اثاثه فروشگاه	۲۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	۱,۶۵۰,۰۰۰

باتوجه به تخصص کامبیز مقرر شد سود و زیان به نسبت $\frac{3}{5}$ و $\frac{2}{5}$ بین کامبیز و پدرام تقسیم گردد.

در تاریخ ۱۳X۱/۹/۳۰ برای گسترش فعالیت‌های شرکت هریک از شرکا مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد مجدداً سرمایه‌گذاری کردند.

در طول دوره مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ شرکت مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال سود خالص کسب نمود. در طی این دوره کامبیز مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال موجودی کالا و پدرام مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از شرکت برداشت نمودند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با:

۱) تشکیل شرکت

۲) سرمایه‌گذاری مجدد شرکا

۳) برداشت شرکا

۴) بستن حساب‌های موقت

۵) تقسیم سود بین شرکا

۵ـ۴ـ سرمایه امیرعلی و امیررضا شرکای یک شرکت تضامنی در ابتدای سال ۱۳X۱ به ترتیب ۲,۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۳,۳۰۰,۰۰۰ ریال بود. در طی سال ۱۳X۱ برای توسعه فعالیت‌های شرکت، شرکا در دو مرحله به شرح زیر سرمایه خود را افزایش دادند:

تاریخ	امیرعلی	امیررضا
	ریال	ریال
۱۳X۱/۴/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۷/۱	۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۴۰۰,۰۰۰

سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۱,۷۵۵,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) سود بر اساس مانده سرمایه ابتدای دوره بین شرکا تقسیم شود.

۲) سود بر اساس مانده سرمایه پایان دوره بین شرکا تقسیم شود.

۳) سود بر اساس میانگین موزون سرمایه در طی دوره بین شرکا تقسیم شود.

۵ـ۵ـ کامران و کیوان و کیومرث شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت ۲۰٪، ۳۰٪ و ۵۰٪ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها در ابتدای سال مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و زیان و تعیین سهم سود هر یک از شرکا، در هر یک از حالت‌های زیر:

۱) به مانده ابتدای سال سرمایه شرکا ۱۵ درصد سود تضمین شده تعلق می‌گیرد.

۲) سالانه حق‌الزحمه‌ای معادل ۱۰۰,۰۰۰ ریال برای کامران و ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای کیوان منظور می‌شود.

۳) سالانه حق‌الزحمه‌ای معادل ۱۰۰,۰۰۰ ریال برای کامران و ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای کیوان منظور می‌شود و به مانده ابتدای سال سرمایه شرکا ۱۵ درصد سود تضمین‌شده تعلق می‌گیرد.

۵ـ۶ـ حجت و قاسم و عباس شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۲}{۵}$، $\frac{۲}{۵}$ و $\frac{۱}{۵}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال، ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. طبق شرکت‌نامه:

الف ـ معادل ۱۰ درصد از سود خالص به عنوان اندوخته عمومی منظور می‌شود.

ب ـ به مانده سرمایه هر یک از شرکا ۸ درصد سود تضمین‌شده تعلق می‌گیرد.

ج ـ برای هر یک از شرکا سالانه مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال حق‌الزحمه در نظر گرفته می‌شود.

د ـ پاداشی معادل ۵ درصد سود پس از کسر حق‌الزحمه شرکا برای قاسم منظور می‌شود.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و زیان و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) سود شرکت ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۲) سود شرکت ۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۳) زیان شرکت ۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۷ـ۵ـ تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۱۳X۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) از دفتر کل شرکت تضامنی ایرج و تورج که به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند استخراج شده است:

شرکت تضامنی ایرج و تورج

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۹۸۰,۰۰۰	
بدهکاران	۶۰۰,۰۰۰	
موجودی کالا	۷۸۰,۰۰۰	
اثاثه اداری	۶۰۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۱۲۰,۰۰۰
بستانکاران		۳۵۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی		۲۰۰,۰۰۰
سرمایه ایرج		۱,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه تورج		۱,۰۰۰,۰۰۰
جاری ایرج		۱۰۰,۰۰۰
برداشت ایرج	۱۸۰,۰۰۰	
برداشت تورج	۱۲۰,۰۰۰	
فروش		۲,۴۰۰,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۵۰,۰۰۰	
خرید	۱,۲۰۰,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۶۰,۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۴۰,۰۰۰	
هزینه اجاره	۲۵۰,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۱۲۰,۰۰۰	
هزینه آگهی و تبلیغات	۱۴۵,۰۰۰	
هزینه متفرقه	۶۵,۰۰۰	
	۵,۲۳۰,۰۰۰	۵,۲۳۰,۰۰۰

اطلاعات لازم جهت اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر می‌باشد:

الف ـ موجودی کالا طبق انبارگردانی انجام شده در پایان سال معادل ۸۲۰,۰۰۰ ریال است.

ب ـ اجاره ثبت و پرداخت نشده در پایان سال ۱۳X۱ مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال است.

ج ـ استهلاک اثاثه اداری معادل ۱۰ درصد بهای تمام شده آن می‌باشد.

د ـ معادل ۵ درصد بدهکاران مشکوک‌الوصول می‌باشد.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های اصلاحی لازم در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به حساب‌های دفتر کل

۲) تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

۳) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱

۴) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱

۵) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به حساب‌های دفتر کل

۶) تهیه تراز آزمایشی اختتامی

۷) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳X۱

۸) انجام ثبت‌های مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳X۲

۵ـ۸ـ نادر و ناصر شرکای شرکت تضامنی نادر و شرکا به نسبت $\frac{۳}{۵}$ و $\frac{۲}{۵}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱ یاسر به عنوان شریک جدید وارد شرکت شد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود یاسر، با فرض این‌که یاسر:

۱) با موافقت نادر سهم‌الشرکه ناصر را به مبلغ ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نماید.

۲) با موافقت ناصر سهم‌الشرکه نادر را به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نماید.

۳) با موافقت شرکا $\frac{۱}{۴}$ سهم‌الشرکه نادر و $\frac{۱}{۳}$ سهم‌الشرکه ناصر را به مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نماید.

۵ـ۹ـ احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۱}{۳}$ و $\frac{۲}{۳}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۱ تیر ماه ۱۳X۱ شرکا توافق نمودند که داود با پرداخت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۵}$ سود و زیان سهیم گردد.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که اضافه پرداختی داود به عنوان پاداش شرکای قدیم تلقی گردد.

۲) تعیین نسبت سود و زیان شرکا پس از ورود داود

۵ـ۱۰ـ بهمن و بهنام شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{۳}{۵}$ و $\frac{۲}{۵}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳X۱ شرکا توافق نمودند که بهرام با پرداخت مبلغ ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۴}$ سود و زیان سهیم گردد. شرکا توافق نمودند که اضافه پرداختی بهرام به عنوان سرقفلی شناسایی گردد.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با سرمایه‌گذاری بهرام

۲) تعیین ارزش سرقفلی شرکت و ثبت آن

۳) تعیین نسبت سود و زیان شرکا پس از ورود بهرام

۵-۱۱-محمدرضا و علی‌رضا شرکای شرکت تضامنی محمدرضا و برادران به نسبت $\frac{۳}{۴}$ و $\frac{۱}{۴}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. خلاصه ترازنامه شرکت در تاریخ ۳۱ مرداد ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی محمدرضا و برادران
ترازنامه
۳۱ مرداد ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
دارایی‌ها	۶,۰۰۰,۰۰۰	بدهی‌ها	۱,۰۰۰,۰۰۰
		سرمایه محمدرضا	۳,۰۰۰,۰۰۰
		سرمایه علی‌رضا	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۶,۰۰۰,۰۰۰		۶,۰۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق شرکا موافقت نمودند که امیر رضا به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و مبلغ ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال به عنوان سهم سرمایه واریز و در $\frac{۱}{۵}$ کل سود و زیان سهیم گردد. همچنین سرقفلی شرکت در این تاریخ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود امیر رضا، با فرض این‌که:

۱) امیررضا سهم خود را از سرقفلی پرداخت کند.

۲) امیررضا سهم خود را از سرقفلی پرداخت نکند.

۵-۱۲-کورش و داریوش شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت مساوی در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۰ مهر ماه ۱۳X۱ شرکا موافقت نمودند که کیانوش به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $\frac{۱}{۳}$ سرمایه و سود و زیان سهیم گردد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) کیانوش مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان آورده به شرکت پرداخت نماید.

۲) کیانوش مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان آورده به شرکت پرداخت نماید.

۳) کیانوش مبلغ ۲,۴۵۰,۰۰۰ ریال به عنوان آورده به شرکت پرداخت نماید.

۴) کیانوش مبلغ ۲,۴۵۰,۰۰۰ ریال به عنوان آورده به شرکت پرداخت نماید و سرقفلی نیز شناسایی شود.

۵-۱۳-ترازنامه شرکت تضامنی شاهرخ و شاهین که به نسبت $\frac{۳}{۵}$ و $\frac{۲}{۵}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی شاهرخ و شاهین
ترازنامه
۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۱۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۲۰,۰۰۰
بدهکاران	۲۰۰,۰۰۰	جاری شاهرخ	۱۳۰,۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۰,۰۰۰	جاری شاهین	۲۵۰,۰۰۰
اثاثه و منصوبات	۲۵۰,۰۰۰	سرمایه شاهرخ	۱,۰۰۰,۰۰۰
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه شاهین	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۲,۷۰۰,۰۰۰		۲,۷۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق شرکا موافقت نمودند که شهریار با پرداخت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان سرمایه وارد شرکت شده و در $\frac{1}{4}$ سود و زیان سهیم گردد. در این تاریخ درباره دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت توافق‌هایی به شرح زیر به عمل آمد:

۱ـ مقرر شد برای بدهکاران ۵ درصد ذخیره در نظر گرفته شود.

۲ـ موجودی کالا به مبلغ ۵۶۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

۳ـ ساختمان به مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

۴ـ سرقفلی شرکت به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید که شهریار سهم خود را از این بابت پرداخت کرد.

۵ـ هزینه‌های تجدید ارزیابی که طبق توافق شرکا به عهده شهریار می‌باشد بالغ بر ۱۰۰,۰۰۰ ریال گردید که توسط شرکت پرداخت شد.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود شهریار

۲) تهیه ترازنامه شرکت بلافاصله پس از ورود شهریار

۳) تعیین نسبت سود و زیان شرکا پس از ورود شهریار

۵ـ۱۴ـ محمد و میثم و میلاد شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $\frac{1}{6}$، $\frac{2}{6}$ و $\frac{3}{6}$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در تاریخ ۳۱ اردیبهشت ماه ۱۳X۱ محمد به دلیل عدم تفاهم با سایر شرکا از شرکت خارج گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) محمد با دریافت مبلغ ۱,۶۵۰,۰۰۰ ریال سهم‌الشرکه خود را به میثم واگذار نماید.

۲) محمد با دریافت مبلغ ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال سهم‌الشرکه خود را به میلاد واگذار نماید.

۳) محمد با دریافت مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال از صندوق شرکت، از شرکت خارج گردد.

۴) محمد با دریافت مبلغ ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال از صندوق شرکت، از شرکت خارج گردد.

۵) محمد با دریافت مبلغ ۱,۸۰۰,۰۰۰ ریال از صندوق شرکت، از شرکت خارج گردد.

۵ـ۱۵ـ هومن و هامون و همایون شرکای شرکت تضامنی هومن و شرکا می‌باشند. برخی از مفاد شرکت‌نامه عبارتند از:

الف ـ سود و زیان پس از کسر ۱۲ درصد سود تضمین‌شده سرمایه به ترتیب به نسبت ۵۰٪، ۳۰٪ و ۲۰٪ بین هومن و هامون و همایون تقسیم می‌شود.

ب ـ در صورت فوت یا خروج یکی از شرکا مبالغی که به وی تعلق می‌گیرد عبارتند از:

۱ـ مانده حساب سرمایه و حساب‌جاری وی

۲ـ سهم وی از اندوخته عمومی

۳ـ سود تضمین‌شده سرمایه از تاریخ آخرین ترازنامه تا تاریخ فوت یا خروج

۴ـ سهم او از سود شرکت (کل سود سالانه شرکت معادل میانگین سود سه سال گذشته برآورد می‌شود.)

۵ـ سهم او از سرقفلی شرکت (کل سرقفلی شرکت معادل جمع سود سه سال گذشته برآورد می‌شود.)

ترازنامه شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱ به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی هومن و شرکا

ترازنامه

۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۱,۴۸۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۴۷۰,۰۰۰	سرمایه هومن	۲,۰۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۱,۲۵۰,۰۰۰	سرمایه هامون	۲,۰۰۰,۰۰۰
اثاثه اداری	۶۰۰,۰۰۰	سرمایه همایون	۱,۰۰۰,۰۰۰
ساختمان	۲,۰۰۰,۰۰۰	اندوخته عمومی	۵۰۰,۰۰۰
	۵,۸۰۰,۰۰۰		۵,۸۰۰,۰۰۰

همایون در تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳X۲ فوت نمود. در این تاریخ مانده بدهکار حساب‌جاری وی ۲۳۰,۰۰۰ ریال بود. سود سه سال گذشته شرکت به ترتیب ۳۸۰,۰۰۰ ریال، ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ۴۷۰,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های مربوط به خروج (فوت) همایون در دفتر روزنامه

۲) تنظیم حسابی که سهم‌الشرکه قابل پرداخت به ورثه همایون را نشان دهد.

۳) انجام ثبت مربوط به تسویه حساب با ورثه همایون، با فرض این‌که بابت قسمتی از سهم‌الشرکه وی مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال موجودی کالا و بابت بقیه وجه نقد پرداخت گردد.

۱۶ـ۵ـ ترازنامه شرکت تضامنی هوشنگ و شرکا در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱ به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی هوشنگ و شرکا

ترازنامه

۲۹ اسفند ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۴۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۴۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۵۰۰,۰۰۰	جاری سیروس	۲۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۶۵۰,۰۰۰	سرمایه هوشنگ	۱,۵۰۰,۰۰۰
اثاثه اداری	۵۰۰,۰۰۰	سرمایه بیژن	۷۵۰,۰۰۰
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه سیروس	۷۵۰,۰۰۰
	۳,۶۰۰,۰۰۰		۳,۶۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق سیروس به دلیل کهولت سن با موافقت سایر شرکا از شرکت خارج گردید. برای تعیین سهم‌الشرکه سیروس عملیات زیر صورت گرفت:

۱ـ مقرر شد برای بدهکاران ذخیره‌ای معادل ۲ درصد در نظر گرفته شود.

۲ـ موجودی کالا به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال و ساختمان به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

۳ـ سرقفلی شرکت به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال برآورد گردید و مقرر شد حساب سرقفلی در دفاتر ایجاد نگردد.

۴ـ هزینه‌های تجدید ارزیابی بالغ بر ۸۵,۰۰۰ ریال گردید که بر عهده سیروس می‌باشد.

۵ـ قرار شد کل سهم‌الشرکه سیروس به عنوان وام در شرکت باقی بماند.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌ها در دفتر روزنامه

۲) تعیین سهم‌الشرکه سیروس در تاریخ خروج

۳) تهیه ترازنامه شرکت بلافاصله پس از خروج سیروس

۱۷ـ۵ـ ترازنامه شرکت تضامنی فاضل و باقر که به نسبت $\frac{۵}{۸}$ و $\frac{۳}{۸}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند در تاریخ ۳۰ آذر ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی فاضل و باقر

ترازنامه

۳۰ آذر ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
وجوه نقد		۸۰۰,۰۰۰	بستانکاران		۵۵۰,۰۰۰
بدهکاران	۶۰۰,۰۰۰		جاری فاضل		۳۴۰,۰۰۰
ـ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	(۳۰,۰۰۰)		جاری باقر		۲۳۰,۰۰۰
		۵۷۰,۰۰۰			
موجودی کالا		۱,۲۵۰,۰۰۰	سرمایه فاضل		۲,۰۰۰,۰۰۰
ساختمان	۲,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه باقر		۱,۰۰۰,۰۰۰
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۵۰۰,۰۰۰)		اندوخته عمومی		۵۰۰,۰۰۰
		۲,۰۰۰,۰۰۰			
		۴,۶۲۰,۰۰۰			۴,۶۲۰,۰۰۰

در تاریخ فوق شرکا تصمیم به انحلال شرکت گرفتند. در جریان تصفیه عملیات زیر انجام گرفت:

۱ـ موجودی کالا به مبلغ ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال به باقر واگذار شد.

۲ـ ساختمان به مبلغ ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال به فاضل واگذار شد.

۳ـ مبلغ ۵۴۰,۰۰۰ ریال از مطالبات وصول گردیده و بقیه لاوصول تلقی شد.

۴ـ بدهی به بستانکاران از محل وجوه نقد پرداخت گردید.

۵ـ هزینه‌های تصفیه به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال نقداً پرداخت گردید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های مربوط به عملیات تصفیه در دفتر روزنامه

۲) نمایش حساب‌های وجوه نقد، تصفیه و سرمایه شرکا

۱۸ـ۵ـ هاشم و قاسم و کاظم شرکای شرکت تضامنی هاشم و برادران به نسبت $\frac{۲}{۵}$، $\frac{۲}{۵}$ و $\frac{۱}{۵}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند. ترازنامه شرکت در تاریخ ۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی هاشم و برادران

ترازنامه

۳۱ شهریور ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
وجوه نقد		۳۸۰,۰۰۰	بستانکاران		۴۳۰,۰۰۰
جاری کاظم		۶۵۰,۰۰۰	جاری هاشم		۳۵۰,۰۰۰
بدهکاران		۶۰۰,۰۰۰	جاری قاسم		۲۷۰,۰۰۰
موجودی کالا		۱,۷۲۰,۰۰۰			
ساختمان	۴,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه هاشم		۲,۵۰۰,۰۰۰
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۸۰۰,۰۰۰)		سرمایه قاسم		۲,۳۰۰,۰۰۰
		۳,۲۰۰,۰۰۰	سرمایه کاظم		۷۰۰,۰۰۰
		۶,۵۵۰,۰۰۰			۶,۵۵۰,۰۰۰

در تاریخ فوق به دلیل ورشکستگی کاظم، شرکا تصمیم گرفتند شرکت را منحل کنند. در جریان تصفیه، عملیات زیر انجام گرفت:

۱ـ موجودی کالا به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۲ـ ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به هاشم واگذار شد.

۳ـ مبلغ ۵۶۰,۰۰۰ ریال از مطالبات وصول گردیده و بقیه لاوصول تلقی شد.

۴ـ بدهی به بستانکاران از محل وجوه نقد پرداخت گردید.

۵ـ هزینه‌های تصفیه به مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال نقداً پرداخت گردید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های مربوط به عملیات تصفیه در دفتر روزنامه

۲) نمایش حساب‌های وجوه نقد، تصفیه و سرمایه شرکا

فصل ششم

شرکت‌های سهامی
تشکیل، سازمان و حقوق صاحبان سهام

شرکت‌های سهامی، از طریق جمع‌آوری پس‌اندازهای تعداد زیادی از مردم ابزار مناسبی برای تأمین سرمایه لازم برای فعالیت‌های تجاری گسترده به شمار می‌روند. تقریباً تمامی واحدهای تجاری بزرگ مانند صنایع فولاد، ذوب آهن، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و بسیاری از واحدهای کوچک در قالب شرکت‌های سهامی سازمان‌دهی می‌شوند. بنابراین به دلیل نقش مهم شرکت‌های سهامی در اقتصاد کشور و به منظور درک صحیح از شرایط اقتصادی توجه به شرکت‌های سهامی و روش‌های حسابداری آن‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری در شرکت‌های سهامی تقریباً مشابه مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی است و تنها از نظر ویژگی‌ها و ترکیب سرمایه با آن‌ها تفاوت دارد. در این فصل، حسابداری شرکت‌های سهامی شامل مباحث تشکیل، سازمان و حقوق صاحبان سهام با توجه به مفاد قانون تجارت مورد بحث قرار می‌گیرد.

تعریف شرکت سهامی

طبق ماده ۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفند ماه ۱۳۴۷ ، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آن‌ها است. طبق ماده ۲ اصلاحیه قانون مذکور شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می‌شود، ولو این‌که موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد.

انواع شرکت‌های سهامی

طبق ماده ۴ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی به دو نوع تقسیم می‌شوند:

۱ـ **شرکت‌های سهامی عام** ـ شرکت‌هایی هستند که مؤسسین قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.

۲ـ شرکت‌های سهامی خاص ـ شرکت‌هایی هستند که تمام سرمایه آن‌ها در موقع تأسیس منحصراً توسط مؤسسین تأمین می‌گردد.

طبق ماده ۵ اصلاحیه قانون تجارت، در موقع تأسیس حداقل سرمایه در شرکت‌های سهامی عام پنج میلیون ریال و در شرکت‌های سهامی خاص یک میلیون ریال است.

ویژگی‌های شرکت‌های سهامی

ویژگی‌هایی که شرکت‌های سهامی را از مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی متمایز می‌سازد به شرح زیر است:

۱ـ شخصیت حقوقی مستقل ـ شرکت سهامی، بر خلاف مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی، یک شخصیت حقوقی مستقل از صاحبان سهام خود می‌باشد، بنابراین همانند یک شخصیت حقیقی می‌تواند دارایی خریداری نموده و مالک آن گردد و برای ادامه فعالیت خود بدهی نیز تقبل نماید. به همین دلیل هرگونه اقدام شخصی صاحبان سهام هیچ نوع تعهد و الزامی برای شرکت سهامی به وجود نمی‌آورد.

۲ـ مسئولیت محدود سهامداران ـ باتوجه به این‌که شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی مجزا از مالکان خود دارد، مسئولیت سهامداران در قبال بدهی شرکت محدود به مبلغ اسمی سرمایه آن‌ها بوده و در صورت ورشکستگی شرکت، طلبکاران شرکت قانوناً نمی‌توانند هیچ‌گونه ادعایی نسبت به دارایی‌های سهامداران داشته باشند.

۳ـ تفکیک مدیریت از مالکیت ـ از آنجایی‌که تعداد سهامداران شرکت سهامی زیاد می‌باشد، تمامی آن‌ها نمی‌توانند در اداره امور شرکت نقش داشته باشند، بنابراین سهامداران از بین خود تعدادی را به عنوان عضو هیئت مدیره انتخاب نموده و اداره امور شرکت را به آن‌ها می‌سپارند.

۴ـ سهولت جمع‌آوری سرمایه ـ از آنجایی‌که در شرکت‌های سهامی افراد مختلف می‌توانند سرمایه‌گذاری نمایند، لذا این‌گونه شرکت‌ها به سهولت می‌توانند سرمایه‌های کوچکی را که به تنهایی برای فعالیت‌های عمده تجاری کافی نیست، جمع‌آوری نموده و در پروژه‌های موردنظر به کار گیرند.

۵ـ سهولت نقل و انتقال سهام ـ بر خلاف شرکت‌های تضامنی که انتقال سهم‌الشرکه باید با موافقت کلیه شرکا باشد، سهامداران یک شرکت سهامی به سادگی می‌توانند سهام خود را به اشخاص دیگر واگذار نمایند، بدون این‌که نقل و انتقال سهام بین سهامداران تأثیری بر وضعیت مالی و ادامه فعالیت شرکت داشته باشد.

۶ـ تداوم فعالیت ـ یک شرکت سهامی با نقل و انتقال سهام و تغییر مالکیت و حتی با فوت یا ورشکستگی یک یا تعدادی از سهامداران از بین نمی‌رود و بقای آن مستقل از بقای سهامداران می‌باشد، در صورتی که در شرکت‌های تضامنی با کناره‌گیری یا فوت یکی از شرکا به احتمال زیاد شرکت منحل می‌گردد.

سازمان شرکت‌های سهامی

به موجب اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی دارای سه رکن اساسی زیر می‌باشند:

۱ـ مجمع عمومی صاحبان سهام

۲ـ هیئت مدیره

۳ـ بازرسان

مجمع عمومی صاحبان سهام

مجمع عمومی بالاترین رکن هر شرکت سهامی است و از اجتماع صاحبان سهام جهت اتخاذ تصمیم درباره اداره امور شرکت تشکیل می‌شود. طبق ماده ۷۳ اصلاحیه قانون تجارت، مجامع عمومی شرکت‌های سهامی عبارتند از:

الف ـ مجمع عمومی مؤسس ـ این مجمع از مؤسسین و پذیره نویسان تشکیل می‌شود و وظایف آن به قرار زیر است:

۱ـ رسیدگی به گزارش مؤسسین و تصویب آن

۲ـ تصویب طرح اساسنامه و در صورت لزوم اصلاح آن

۳ـ انتخاب اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت

۴ـ تعیین روزنامه کثیرالانتشار جهت درج آگهی‌های شرکت (تا تشکیل اولین مجمع عمومی عادی)

لازم به توضیح است که در شرکت‌های سهامی خاص تشکیل مجمع عمومی مؤسس الزامی نیست[1].

ب ـ مجمع عمومی عادی ـ مجمعی است که با حضور دارندگان سهام شرکت سالی یک‌بار در موقعی که در اساسنامه پیش‌بینی شده است، تشکیل می‌شود[2]. وظایف مجمع عمومی عادی به قرار زیر است:

۱ـ رسیدگی به ترازنامه و حساب سود و زیان (پس از استماع گزارش هیئت مدیره و بازرسان شرکت)

۲ـ تصویب صورت‌های مالی شرکت و تصویب میزان سود قابل تقسیم بین صاحبان سهام

۳ـ انتخاب مدیران و بازرسان و تعیین حق‌الزحمه آن‌ها

۴ـ تعیین روزنامه کثیرالانتشار جهت درج آگهی‌های شرکت

به طور کلی، مجمع عمومی عادی می‌تواند نسبت به کلیه امور شرکت به جز آنچه که در صلاحیت مجمع عمومی مؤسس و فوق‌العاده است تصمیم بگیرد[3].

ج ـ مجمع عمومی فوق‌العاده ـ مجمعی است که در موارد لازم برای اتخاذ تصمیم نسبت به امور مهم و فوق‌العاده که از وظایف آن است، تشکیل می‌شود. وظایف مجمع عمومی فوق‌العاده به قرار زیر است:

۱ـ افزایش یا کاهش سرمایه

۲ـ تغییر در مواد اساسنامه

۳ـ انحلال شرکت قبل از موعد مقرر در اساسنامه

۴ـ تغییر نوع شرکت

هیئت مدیره

هیئت مدیره رکن فعال هر شرکت سهامی و نماینده قانونی شرکت برای اداره امور آن می‌باشد. هیئت مدیره از بین صاحبان سهام انتخاب شده و جز درباره موضوعاتی که به موجب قانون تجارت اخذ تصمیم و اقدام درباره آن‌ها در صلاحیت خاص مجامع عمومی است، دارای کلیه اختیارات لازم برای اداره امور شرکت ـ در حدود موضوع شرکت ـ می‌باشد. حداقل

۱ـ ماده ۸۲ اصلاحیه قانون تجارت

۲ـ ماده ۸۹ اصلاحیه قانون تجارت

۳ـ ماده ۸۶ اصلاحیه قانون تجارت

تعداد اعضای هیئت مدیره در شرکت‌های سهامی عام ۵ نفر و در شرکت‌های سهامی خاص ۳ نفر می‌باشد.

اهم وظایف و اختیارات هیئت مدیره به قرار زیر است:

۱ـ انجام دادن امور مربوط به شرکت (در حدود قانون تجارت و اساسنامه)

۲ـ اجرای مصوبات مجامع عمومی صاحبان سهام

۳ـ تعیین یک نفر به عنوان مدیرعامل و مشخص کردن حدود اختیارات وی

۴ـ تنظیم صورت دارایی و ترازنامه و حساب عملکرد و سود و زیان

۵ـ دعوت مجمع عمومی عادی سالانه برای تصویب صورت‌های مالی

بازرسان

رکن سوم شرکت‌های سهامی بازرس یا بازرسان می‌باشند که وظیفه کنترل اداره امور شرکت را به نمایندگی از طرف سهامداران انجام می‌دهند. طبق قانون تجارت، مهمترین وظیفه بازرس یا بازرسان عبارت است از:

۱ـ اظهارنظر در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و ترازنامه و حساب سود و زیان که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند.

۲ـ اظهارنظر درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی می‌گذارند.

فرایند تشکیل شرکت‌های سهامی

۱ـ **شرکت سهامی عام** ـ طبق ماده ۶ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت سهامی عام مؤسسین باید حداقل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را تعهد نموده و حداقل ۳۵ درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام "شرکت در شرف تأسیس" نزد یکی از بانک‌ها واریز نمایند و سپس اظهارنامه‌ای[1] به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت[2] و طرح اعلامیه پذیره‌نویسی سهام[3] که به امضای کلیه مؤسسین رسیده باشد به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم و رسید دریافت نمایند[4].

۱ـ **اظهارنامه ثبت شرکت** ـ طبق ماده ۷ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت‌های سهامی باید اظهارنامه‌ای که اظهارنامه ثبت شرکت نامیده می‌شود توسط مؤسسین تنظیم و با قید تاریخ به امضای کلیه آن‌ها برسد. در این اظهارنامه موضوعات زیر باید ذکر شده باشد: (۱) نام شرکت، (۲) هویت کامل و اقامتگاه مؤسسین، (۳) موضوع شرکت، (۴) مبلغ سرمایه شرکت و تعیین مقدار نقد و غیرنقد آن، (۵) تعداد سهام با نام و بی‌نام و مبلغ اسمی آن‌ها، (۶) مبلغ تعهد شده توسط هر یک از مؤسسین و مبلغی که پرداخت کرده‌اند، (۷) مرکز اصلی شرکت و (۸) مدت شرکت.

۲ـ **طرح اساسنامه** ـ در شرکت‌های سهامی، اساسنامه نشان‌دهنده مقررات، طریقه عمل و خط‌مشی شرکت و مبین اختیارات و وظایف هیئت مدیره، بازرسان و مجامع عمومی است. طرح اساسنامه باید با قید تاریخ به امضای کلیه مؤسسین رسیده و شامل تمامی نکات اساسی شرکت (به شرح مندرج در ماده ۸ اصلاحیه قانون تجارت) باشد.

۳ـ **اعلامیه پذیره نویسی سهام** ـ منظور از پذیره‌نویسی، تعهد پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می‌باشد. معمولاً در مورد آورده‌های نقدی، طبق قانون تجارت، قسمتی از آن (حداقل ۳۵ درصد) نقداً توسط سهامداران پرداخت می‌گردد و بقیه آن در پذیره‌نویسی تعهد می‌شود که باید ظرف مهلت مقرر در اساسنامه پرداخت گردد. طرح اعلامیه پذیره‌نویسی سهام باید به امضای کلیه مؤسسین رسیده و مشتمل بر نکات مندرج در ماده ۹ اصلاحیه قانون تجارت باشد.

۴ـ هرگاه قسمتی از تعهد مؤسسین به صورت غیرنقد باشد، باید عین مال غیرنقد یا مدارک مالکیت آن در همان بانکی که برای پرداخت مبلغ نقدی حساب بانکی افتتاح شده، تودیع و گواهی بانک را همراه اظهارنامه و ضمائم آن به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم نمایند.

پس از صدور اجازه انتشار اعلامیه پذیره‌نویسی سهام توسط اداره ثبت شرکت‌ها، مؤسسین اعلامیه پذیره‌نویسی سهام را در جراید آگهی نموده و مهلتی را برای پذیره‌نویسی تعیین می‌نمایند.
پس از انقضای مهلت پذیره‌نویسی، مؤسسین حداکثر تا یک ماه به تعهدات پذیره‌نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵ درصد آن، تعداد سهام هر یک از تعهدکنندگان را تعیین نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می‌نمایند[1]. مجمع عمومی مؤسس پس از تشکیل و رسمیت جلسه نسبت به موارد زیر اتخاذ تصمیم می‌نماید[2]:
الف ـ رسیدگی و احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام
ب ـ شور درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن
ج ـ انتخاب اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت
پس از پایان جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورتجلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم گردیده و پس از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها، شرکت تشکیل شده محسوب می‌گردد.
لازم به توضیح است که عملیات حسابداری مربوط به ثبت شرکت سهامی عام تا قبل از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها در دفاتری غیررسمی تحت عنوان "دفاتر مؤسسین" انجام شده و پس از به ثبت رسیدن شرکت و دریافت دفاتر قانونی، عملیات به دفاتر قانونی منتقل می‌شود.

۲ـ **شرکت سهامی خاص ـ** برای تشکیل و ثبت شرکت سهامی خاص تسلیم اظهارنامه ثبت شرکت و اساسنامه شرکت که به امضای کلیه سهامداران رسیده باشد، به انضمام رسید بانکی مبنی بر واریز حداقل ۳۵ درصد از سرمایه تعهد شده و اسامی اولین مدیران و بازرسان به همراه اعلامیه قبولی آن‌ها کفایت می‌کند.

آشنایی با برخی از مفاهیم و اصطلاحات در خصوص سرمایه

قبل از بحث درباره حسابداری حقوق صاحبان سهام، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر آشنا شویم:

۱ـ **سهم ـ** طبق ماده ۲۴ اصلاحیه قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت می‌باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله‌ای است که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. سهم ممکن است بانام و یا بی‌نام باشد.

۲ـ **سهام بانام ـ** سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم قید گردیده است. نقل و انتقال این نوع سهام باید در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت برسد و انتقال دهنده یا وکیل یا نماینده قانونی او این انتقال را در دفتر مزبور امضا نماید[3].

۳ـ **سهام بی‌نام ـ** سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم درج نمی‌گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده آن، مالک آن شناخته می‌شود. نقل و انتقال این نوع سهام با قبض و اقباض به عمل می‌آید.

۴ـ **گواهی‌نامه موقت سهام ـ** برگه‌ای است که شرکت به وسیله آن تعداد و نوع سهام و مبلغ پرداخت‌شده هر یک از صاحبان سهام را پیش از صدور اوراق سهام تصدیق می‌کند. این گواهی‌نامه در حکم سهام است، ولی در هر حال ظرف مدت

۱ـ ماده ۱۶ اصلاحیه قانون تجارت

۲ـ ماده ۱۷ اصلاحیه قانون تجات

۳ـ ماده ۴۰ اصلاحیه قانون تجارت

یک سال پس از پرداخت تمامی مبلغ اسمی سهام باید ورقه سهام صادر و به صاحب سهم تسلیم و گواهی‌نامه موقت سهام مسترد و ابطال گردد[1].

۵ـ سهام صادر شده ـ عبارت از تعداد سهامی است که تا تاریخ معینی قانوناً صادر شده است.

۶ـ سهام خزانه ـ عبارت از آن تعداد از سهام صادر شده است که توسط خود شرکت بازخرید شده ولی باطل نگردیده و برای فروش مجدد نگهداری شده است. طبق ماده ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت، بازخرید سهام توسط شرکت سهامی ممنوع است.

۷ـ سهام دردست سهامداران ـ عبارت از تعداد سهامی است که توسط شرکت صادر گردیده و در اختیار سهامداران می‌باشد. به عبارت دیگر سهام در دست سهامداران تفاوت بین سهام صادرشده و سهام خزانه است.

۸ـ سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده) ـ سهام صادر نشده‌ای است که به منظور رعایت شرایط پذیره‌نویسی برای پذیره‌نویسان تخصیص می‌یابد (یعنی سهامی که به طور نسیه فروخته شده اما بهای آن هنوز پرداخت نشده است). سهام پذیره‌نویسی شده هنگامی صادر می‌شود که کل مبلغ پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل پرداخت گردد.

۹ـ ارزش اسمی سهام ـ مبلغی است که در اساسنامه برای هر سهم معین شده و روی ورقه سهم نیز قید می‌شود. به استناد ماده ۲۶ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

۱۰ـ ارزش بازار سهام ـ ارزشی است که هر سهم بعد از شروع فعالیت شرکت بر اثر عواملی مانند توان سودآوری، میزان سود هر سهم و سیاست تقسیم سود، در بازار سهام پیدا می‌کند. معمولاً سهام در بازار سهام مانند بورس اوراق بهادار یا بین افراد با این ارزش مورد معامله قرار می‌گیرد.

۱۱ـ سرمایه ثبت شده (سرمایه قانونی) ـ آن بخش از حقوق صاحبان سهام است که توسط قانون مشخص شده و در اساسنامه شرکت نیز قید می‌شود. به عبارت دیگر سرمایه ثبت شده جمع ارزش اسمی سهام صادر شده است.
سرمایه قانونی را نمی‌توان بین صاحبان سهام تقسیم نمود و فقط در زمان انحلال شرکت، سرمایه قانونی بین سهامداران توزیع می‌گردد.

۱۲ـ صرف سهام ـ هرگونه مازاد حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن صرف سهام نامیده می‌شود. صرف سهام اساساً از منابع زیر حاصل می‌شود:

الف ـ فروش سهام به مبلغی بیش از ارزش اسمی

ب ـ تبدیل سهام ممتاز یا اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

ج ـ مازاد حاصل از فروش مجدد سهام خزانه نسبت به بهای تمام شده آن

د ـ کاهش ارزش اسمی سهام

۱۳ـ کسر سهام ـ هرگونه کسر دریافتی حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن کسر سهام نامیده می‌شود. به استناد ماده ۱۶۰ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام به کمتر از مبلغ اسمی آن توسط شرکت‌های سهامی ممنوع است.

۱۴ـ تعهد صاحبان سهام ـ عبارت است از مانده مطالبات شرکت از سهامداران بابت پذیره‌نویسی سهام که قرار است وجه آن در تاریخ معینی به شرکت پرداخت گردد. مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

۱۵ـ سرمایه پرداخت شده ـ عبارت است از حاصل جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام، منهای مانده حساب تعهد صاحبان سهام.

۱ـ ماده ۲۷ اصلاحیه قانون تجارت

انواع سهام

در یک طبقه‌بندی کلی می‌توان سهام را به دو گروه زیر تقسیم نمود:

۱ـ سهام عادی

۲ـ سهام ممتاز

سهام عادی

سهام عادی عموماً بخش عمده‌ای از سهام صادره را تشکیل داده و معرف حقوق صاحبان سهام عادی در خالص دارایی‌های شرکت سهامی می‌باشد. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت محسوب شده و دارای حقوق و مزایایی به شرح زیر می‌باشند:

الف ـ داشتن حق رأی در مجامع عمومی صاحبان سهام و انتخاب اعضای هیئت مدیره

ب ـ سهیم شدن در سود و زیان شرکت

ج ـ سهیم شدن در توزیع دارایی‌های شرکت در زمان انحلال

د ـ داشتن حق تقدم در خرید سهام جدید در هنگام افزایش سرمایه

سهام ممتاز

سهام ممتاز معرف نوعی مالکیت محدود در شرکت سهامی است که دارندگان آن علاوه بر دریافت مبلغی سود معین دارای امتیازاتی نیز می‌باشند. سود سهام ممتاز معمولاً به صورت درصدی از ارزش اسمی بیان می‌شود، مثلاً وقتی گفته می‌شود سهام ممتاز ۱۰ درصد یعنی سهام ممتازی که سالانه معادل ۱۰ درصد ارزش اسمی به آن سود تعلق می‌گیرد. البته باید توجه داشت که این موضوع به معنی تضمین سود سهام نیست بلکه مفهوم آن این است که وقتی شرکت پرداخت سود سهام را تصویب می‌کند، صاحبان سهام ممتاز دارای حق تقدم در دریافت سود بوده و قبل از پرداخت سود به صاحبان سهام عادی، به میزان ۱۰ درصد ارزش اسمی سهام خود سود دریافت می‌کنند. برخی از ویژگی‌های سهام ممتاز عبارتند از:

الف ـ داشتن حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی

ب ـ اولویت در دریافت سود سهام (در صورت اعلام و تصویب سود)

ج ـ اولویت در بازیافت سرمایه هنگام انحلال شرکت

د ـ قابل تبدیل بودن به سهام عادی به اختیار سهامدار

هـ ـ قابل بازخرید بودن (به اختیار شرکت یا به اختیار دارنده سهم)

و ـ داشتن امتیاز جمع‌شوندگی سود سهام (در مواردی که سود سهام تصویب و پرداخت نمی‌شود.)

ز ـ داشتن حق مشارکت در سود اضافی، علاوه بر نرخ سود از پیش تعیین شده

لازم به توضیح است که ویژگی‌های فوق لزوماً مختص به یک نوع سهام ممتاز نیست و ممکن است یک سهام ممتاز یک یا چند ویژگی فوق را داشته باشد. انواع سهام ممتاز و نحوه برخورد حسابداری با هر یک، در پایان این فصل به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

هزینه‌های تأسیس

در مراحل مختلف تأسیس شرکت سهامی ممکن است مخارجی از قبیل حق‌الزحمه خدمات حقوقی، هزینه تهیه و تنظیم اساسنامه، هزینه ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها، هزینه‌های پذیره‌نویسی، هزینه‌های چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن‌ها انجام شود. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این‌گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند.

حسابداری حقوق صاحبان سهام

حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های سهامی مانند سایر مؤسسات معادل تفاوت خالص دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌باشد. با این وجود، رعایت استانداردهای حسابداری مستلزم این است که بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه شرکت‌های سهامی به وضوح منابع حقوق مالکان آن را نشان دهد. منابع اصلی حقوق صاحبان سهام عبارتند از:

۱ـ مبلغ پرداختی توسط سهامداران (سرمایه پرداخت شده):

الف ـ سرمایه ثبت شده یا سرمایه قانونی

ب ـ سرمایه اضافی پرداخت شده نسبت به ارزش اسمی سهام (صرف سهام)

۲ـ مازاد سود خالص بر سود سهام پرداختی به سهامداران (سود انباشته و اندوخته‌ها)

۳ـ منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها (مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها)

۴ـ اهدا یا واگذاری بلاعوض دارایی‌ها به واحد تجاری (سرمایه اهدایی)

در ادامه این فصل، حسابداری صدور سهام در موقع تأسیس شرکت و حسابداری سود و زیان انباشته و اندوخته‌ها مورد بحث قرار می‌گیرد. حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت بعد از تأسیس نیز در فصل هفتم مورد بحث قرار خواهد گرفت[1].

عملیات حسابداری صدور سهام

عملیات حسابداری صدور سهام بستگی به تأمین منابع آن دارد که به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

۱ـ فروش سهام به طور نقد

۲ـ فروش سهام بر مبنای پذیره‌نویسی

۳ـ فروش سهام به صورت غیرنقدی

فروش سهام به طور نقد

هنگامی‌که سهام به‌طور نقد به فروش می‌رسد، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش سهام بدهکار و حساب "سرمایه ـ سهام" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود. چنانچه سهام به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش اسمی در بستانکار حساب صرف سهام ثبت می‌شود و در صورتی که سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی

۱ـ حسابداری منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و سرمایه اهدایی در درس حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

فروخته شود، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب کسر سهام منظور می‌گردد.

شایان توجه است در صورتی که شرکت بیش از یک نوع سهام صادر نموده باشد باید برای هر یک از انواع سهام حساب‌های جداگانه‌ای در دفاتر ایجاد نمود.

مثال ۱ـ۶ـ شرکت فلورا در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ تأسیس گردیده و در همین تاریخ ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی خود را به ازای هر سهم ۱,۲۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱

۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه به تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱

حل:

	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱) ۱۳X۱/۶/۳۱	وجوه نقد	۱,۲۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ =
	سرمایه ـ سهام ممتاز		۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام ممتاز		۲۰۰,۰۰۰	

۲) **حقوق صاحبان سهام:**

سرمایه ـ سهام ممتاز	۱,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۲۰۰,۰۰۰
جمع سرمایه پرداخت شده	۱,۲۰۰,۰۰۰

فروش سهام برمبنای پذیره‌نویسی

فروش سهام در شرکت‌های سهامی غالباً از طریق پذیره‌نویسی صورت می‌گیرد که مستلزم پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می‌باشد. در مواردی که سهام به صورت پذیره‌نویسی به فروش می‌رسد معمولاً بخشی از بهای آن به طور نقد و مابقی به صورت اقساطی از پذیره‌نویسان دریافت می‌گردد. در این گونه موارد، هنگام پذیره‌نویسی، حساب وجوه نقد معادل مبلغ نقد پرداختی توسط پذیره‌نویسان و حساب "تعهد صاحبان سهام" معادل کل مبلغ تعهد پذیره‌نویسان بدهکار شده و حساب "سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده" یا "سرمایه ـ سهام تعهد شده" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود و تفاوت بین قیمت فروش و ارزش اسمی سهام به حساب "صرف سهام" منظور می‌گردد، یعنی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
تعهد صاحبان سهام	×	
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده		×
صرف سهام		×

مانده حساب "سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده" در ترازنامه همانند حساب "سرمایه" گزارش می‌شود و مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به صورت کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش می‌شود.

مثال ۲ـ۶ ـشرکت فریال در تاریخ ۱۳x۱/۸/۳۰ به صورت سهامی عام تأسیس گردید. در این تاریخ کلیه سهام شرکت که شامل ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی بود به قیمت هر سهم ۱,۲۰۰ ریال پذیره‌نوسیی گردیده و ۳۵ درصد بهای آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۱/۸/۳۰

۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه به تاریخ ۱۳x۱/۸/۳۰

حل:

		بدهکار	بستانکار	
۱) ۱۳x۱/۸/۳۰	وجوه نقد	۲,۱۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ × ٪۳۵=
	تعهد صاحبان سهام	۳,۹۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ × ٪۶۵=
	سهام عادی پذیره‌نویسی شده		۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام عادی		۱,۰۰۰,۰۰۰	

۲) **حقوق صاحبان سهام:**

سرمایه ـ سهام عادی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۶,۰۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود: تعهد صاحبان سهام	(۳,۹۰۰,۰۰۰)
جمع سرمایه پرداخت شده	۲,۱۰۰,۰۰۰

مطالبه مبلغ تعهد شده

مبلغ تعهد شده (پرداخت نشده) سهام باید ظرف مهلت مقرر در اساسنامه مطالبه شود. هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ تعهد شده را داشته باشد، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه کثیرالانتشار شرکت به اطلاع کلیه سهامداران می‌رسد. در این صورت، یکی از دو حالت زیر ممکن است رخ دهد:

۱ـ واریز کل مبلغ تعهد شده توسط پذیره نویسان ـ در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

وجوه نقد	×	
تعهد صاحبان سهام		×

۲ـ خودداری صاحبان سهام از پرداخت مبلغ تعهد شده ـ در صورتی که یک یا چند نفر از پذیره‌نویسان ظرف مهلت مقرر نسبت به واریز مبلغ مورد مطالبه اقدام ننمایند، شرکت سهام این‌گونه افراد را از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده به فروش رسانده و از حاصل فروش، ابتدا کلیه هزینه‌های مربوط مانند هزینه‌های فروش مجدد سهام را برداشت نموده و سپس باقی مانده را (در صورتی که وجود داشته باشد) به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می‌نماید.

مثال ۳ـ٦ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ۶، شرکت فریال در تاریخ ۱۳X۲/۸/۳۰ مبلغ تعهد شده سهام را از سهامداران مطالبه نمود و تا تاریخ ۱۳X۲/۱۰/۳۰ به سهامداران مهلت داد تا نسبت به تأدیه بدهی خود اقدام کنند.
تا تاریخ ۱۳X۲/۱۰/۲۰، کلیه پذیره‌نویسان به استثنای تعدادی از سهامداران که مجموعاً ۴۰۰ سهم شرکت را در اختیار داشتند مبلغ بدهی خود را پرداخت نمودند.
با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، در تاریخ ۱۳X۲/۱۱/۱۰ سهام سهامدارانی که به تعهد خود عمل نکرده بودند از طریق مزایده به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید. هزینه‌های فروش بالغ بر ۳۰,۰۰۰ ریال گردید. در تاریخ ۱۳X۲/۱۱/۱۵ طلب سهامداران مذکور پرداخت گردید.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبات
۱۳X۲/۱۰/۳۰	وجوه نقد	۳,۵۸۸,۰۰۰		$۳,۹۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴,۶۰۰}{۵,۰۰۰} =$
	تعهد صاحبان سهام		۳,۵۸۸,۰۰۰	
۱۳X۲/۱۱/۱۰	وجوه نقد	۵۰۰,۰۰۰		$۴۰۰ \times ۱,۲۵۰ =$
	تعهد صاحبان سهام		۳۱۲,۰۰۰	$۴۰۰ \times ۱,۲۰۰ \times ٪۶۵ =$
	حساب‌های پرداختنی		۱۸۸,۰۰۰	
	حساب‌های پرداختنی	۳۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۳۰,۰۰۰	
۱۳X۲/۱۱/۱۵	حساب‌های پرداختنی	۱۵۸,۰۰۰		
	وجوه نقد		۱۵۸,۰۰۰	

صدور اوراق سهام

هنگامی که مبلغ سهام پذیره‌نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل توسط پذیره‌نویسان پرداخت شود، ورقه سهام صادر شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده	×	
سرمایه ـ سهام		×

مثال ۴ـ٦ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ۶ و ۳ـ۶، با فرض این‌که شرکت فریال در تاریخ ۱۳X۲/۱۱/۱۸ اوراق سهام را صادر و تحویل سهامداران نموده باشد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱۱/۱۸

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱۱/۱۸	سهام عادی پذیره‌نویسی شده	۵,۰۰۰,۰۰۰	
	سهام عادی		۵,۰۰۰,۰۰۰

فروش سهام به صورت غیرنقدی

در برخی موارد شرکت‌ها سهام خود را در قبال دریافت دارایی‌های غیرنقدی نظیر زمین و ساختمان صادر می‌نمایند. در این گونه موارد، ارزش متعارف سهام صادره یا ارزش متعارف ما به ازای غیرنقدی دریافتی، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، باید به منظور ثبت مبادله مورد استفاده قرار گیرد.

در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد، ارزش متعارف سهام به وضوح قابل تعیین می‌باشد. بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادره در دفاتر ثبت شود. چنانچه سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله نباشد، باید دارایی تحصیل شده بر اساس ارزش متعارف دارایی در دفاتر ثبت گردد. در صورتی که ارزش متعارف سهام صادره و دارایی تحصیل شده، هیچ‌کدام به وضوح قابل تعیین نباشد، باید از نظرات کارشناسان مستقل استفاده نمود.

مثال ۵ـ۶ ـ شرکت فرانک در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱۲ جهت تحصیل یک دستگاه ماشین‌آلات، تعداد ۳۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی صادر نمود. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم ممتاز ۱,۲۵۰ ریال بود.
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱۲

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۶/۱۲	ماشین‌آلات	۳۷۵,۰۰۰		۳۰۰ × ۱,۲۵۰ =
	سهام ممتاز		۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام ممتاز		۷۵,۰۰۰	

سود انباشته

در شرکت‌های سهامی در پایان هر دوره مالی، پس از بستن حساب‌های موقت، مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود، سپس بخشی از مانده این حساب به اقلامی نظیر اندوخته‌ها تخصیص می‌یابد و بخشی از آن به عنوان سود سهام بین سهامداران توزیع می‌گردد. بنابراین مانده سود انباشته در پایان هر دوره مالی عبارت از مجموع سود خالص دوره جاری و دوره‌های مالی قبل شرکت منهای سودهای توزیع شده و مبالغ تخصیص یافته به اندوخته‌ها می‌باشد. سود انباشته به عنوان آخرین رقم در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود[۱].
متداول‌ترین اقلامی که موجب افزایش یا کاهش سود انباشته می‌شوند در حساب T، در زیر نشان داده شده است.

سود و زیان انباشته

بدهکار		بستانکار	
۱ـ زیان خالص	×	۱ـ سود خالص	×
۲ـ تعدیلات سنواتی	×	۲ـ تعدیلات سنواتی	×
۳ـ اندوخته‌ها	×		
۴ـ سود سهام	×		

۱ـ در صورتی که مانده حساب سود و زیان انباشته بدهکار باشد اصطلاحاً "زیان انباشته" نامیده می‌شود که به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

اندوخته‌ها

اصطلاح اندوخته در حسابداری برای توصیف محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام به‌کار گرفته می‌شود. به عبارت دیگر اندوخته بخشی از سود قابل تخصیص می‌باشد که بین صاحبان سهام تقسیم نشده و در واحد تجاری باقی می‌ماند. محدودیت در توزیع سود انباشته ممکن است ناشی ازموارد زیر باشد:

۱ـ **محدودیت‌های قانونی ـ** طبق ماده ۱۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، هیئت مدیره مکلف است هر سال ۵ درصد از سود خالص را به عنوان اندوخته قانونی موضوع نماید. منظور نمودن اندوخته مذکور تا زمانی که به ۱۰ درصد سرمایه شرکت برسد، الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نبوده و تا زمان انحلال شرکت قابل تقسیم بین سهامداران نمی‌باشد.

۲ـ **محدودیت‌های قراردادی ـ** گاهی اوقات مفاد قراردادها به گونه‌ای است که مستلزم تخصیص بخشی از سود انباشته به عنوان اندوخته می‌باشد، مانند اندوخته وجوه استهلاکی برای بازخرید اوراق قرضه.

۳ـ **سایر محدودیت‌ها ـ** در برخی موارد به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت‌های آتی شرکت، بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بخشی از سود انباشته برای اهداف خاصی کنار گذاشته می‌شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته اختیاری" می‌گویند، مانند اندوخته توسعه دارایی‌های ثابت.

هنگام تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها، حساب سود و زیان انباشته معادل مبلغ تخصیص یافته بدهکار شده و حساب اندوخته مورد نظر (اندوخته قانونی، اندوخته توسعه و تکمیل و ...) بستانکار می‌شود. از نظر مقاصد گزارشگری مالی نیز هر یک از اندوخته‌ها به طور جداگانه در ترازنامه و گردش حساب سود (زیان) انباشته گزارش می‌شود.

لازم به توضیح است که تخصیص سود انباشته به اندوخته‌ها تأثیری بر جمع حقوق صاحبان سهام و دارایی‌های واحد تجاری ندارد، زیرا اندوخته‌ها و سود انباشته هر دو از اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌باشند.

مثال ٦ـ٦ ـ سود و زیان انباشته شرکت فرحناز در ابتدای سال ۱۳X۱ دارای مانده بدهکاری معادل ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص شرکت در سال ۱۳X۱ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۴/۲۵ تصویب نمود که معادل ۵ درصد سود خالص به عنوان اندوخته قانونی و مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای توسعه کارخانه تخصیص یابد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	توضیح
۱۳X۲/۴/۲۵	سود و زیان انباشته	۲۴۰,۰۰۰		
	اندوخته قانونی		۴۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰ × ٪۵ =
	اندوخته توسعه و تکمیل		۲۰۰,۰۰۰	

ارزش دفتری هر سهم

برای ارزیابی ارزش ویژه شرکت از ارزش دفتری هر سهم عادی استفاده می‌شود. در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها فقط از نوع عادی می‌باشد، ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام بر تعداد سهام عادی صادر شده به دست می‌آید، یعنی:

$$\text{ارزش دفتری هر سهم عادی} = \frac{\text{جمع حقوق صاحبان سهام}}{\text{تعداد سهام عادی}}$$

مثال ۷ـ۶ ـ حقوق صاحبان سهام شرکت فروزان در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۸,۷۰۰,۰۰۰

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تعداد سهام عادی $\quad ۵,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱,۰۰۰ = ۵,۰۰۰$

ارزش دفتری هر سهم عادی $\quad \frac{۸,۷۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۱,۷۴۰$

در شرکت‌هایی سرمایه آن‌ها متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز می‌باشد برای محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی، ابتدا حقوق صاحبان سهام ممتاز (ارزش تصفیه سهام ممتاز[1] بعلاوه کلیه سودهای معوق) محاسبه و از جمع حقوق صاحبان سهام کسر می‌شود، سپس حاصل بر تعداد سهام عادی صادر شده تقسیم می‌گردد، یعنی:

$$\text{ارزش دفتری هر سهم عادی} = \frac{\text{حقوق صاحبان سهام ممتاز} - \text{جمع حقوق صاحبان سهام}}{\text{تعداد سهام عادی}}$$

مثال ۸ـ۶ ـ حقوق صاحبان سهام شرکت فروزنده در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام ممتاز ۱۲ درصد جمع شونده ۱,۰۰۰ ریالی	۱,۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۴۰۰,۰۰۰
سهام عادی ۲,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۵۰۰,۰۰۰

۱ـ در صورتی که برای سهام ممتاز ارزش تصفیه تعیین نشده باشد، حقوق صاحبان سهام ممتاز برابر با ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی بعلاوه صرف سهام) بعلاوه کلیه سودهای معوق آن می‌باشد.

با فرض این‌که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۸۰۰ ریال باشد و سود سهام ممتاز برای سال جاری اعلام نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تعداد سهام عادی	۴,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۲,۰۰۰ = ۲,۰۰۰
تعداد سهام ممتاز	۱,۵۰۰,۰۰۰ ÷ ۱,۰۰۰ = ۱,۵۰۰
ارزش تصفیه سهام ممتاز	۱,۵۰۰ × ۱,۸۰۰ = ۲,۷۰۰,۰۰۰
سود معوق سهام ممتاز	۱,۵۰۰,۰۰۰ × ٪۱۲ = ۱۸۰,۰۰۰
ارزش دفتری هر سهم عادی	(۹,۵۰۰,۰۰۰ − (۲,۷۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰)) / ۲,۰۰۰ = ۳,۳۱۰

انواع سهام ممتاز

سهام ممتاز را با توجه به ویژگی‌های آن می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:
الف ـ سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود
ب ـ سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی
ج ـ سهام ممتاز قابل بازخرید (به اختیار صادرکننده یا به اختیار دارنده سهام)

سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

اولویت دریافت سود سهام ممتاز و نحوه برخورد با آن تابع ویژگی‌های خاصی به شرح زیر می‌باشد:

۱ـ **سهام ممتاز با سود انباشته (سهام ممتاز جمع‌شونده)** ـ این ویژگی سبب می‌شود که چنانچه به هر دلیلی در یک سال سود سهام تصویب و پرداخت نگردد، سهم سود صاحبان سهام ممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده انباشت گردد که اصطلاحاً به آن "سود سهام معوق" می‌گویند. سود سهام معوق برای شرکت بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا تا زمانی که پرداخت سود تصویب نشده هیچ‌گونه تعهدی برای شرکت ایجاد نخواهد شد، اما عدم پرداخت سود سهام ممتاز باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.
در سال‌های بعد، هنگامی که پرداخت سود سهام تصویب می‌شود، قبل از پرداخت هرگونه سود به صاحبان سهام عادی ابتدا باید سود سهام معوق و همچنین سود سال جاری صاحبان سهام ممتاز به طور کامل محاسبه و پرداخت گردد.

۲ـ **سهام ممتاز بدون سود انباشته (سهام ممتاز غیرجمع‌شونده)** ـ دارندگان این گونه سهام ممتاز از مزیت انباشت سود برخوردار نبوده و در صورت تصویب پرداخت سود تنها محق دریافت سود سهام با توجه به نرخ از پیش تعیین شده برای سال جاری می‌باشند.

۳ـ **سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در سود** ـ این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، در هر گونه سود سهام تصویب شده اضافی نیز سهیم گردند. به عنوان مثال، چنانچه سهام ممتاز ۸ درصد با حق مشارکت کامل در سود باشد ابتدا صاحبان سهام ممتاز معادل ۸ درصد و پس از آن صاحبان سهام عادی نیز معادل ۸ درصد مبلغ اسمی به عنوان سود دریافت می‌نمایند، سپس در صورتی که سود اضافی وجود داشته باشد، به نسبت مبلغ اسمی سرمایه، بین صاحبان سهام عادی و ممتاز توزیع می‌گردد.

۴ـ **سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در سود** ـ این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، تنها تا یک نرخ اضافی که در اساسنامه و روی ورقه سهام درج شده است، در باقی‌مانده سود نیز سهیم گردند.

با توجه به انواع سهام ممتاز به لحاظ دریافت سود سهام می‌توان شش وضعیت زیر را متصور شد:

۱ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود

۲ـ سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود

۳ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود

۴ـ سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود

۵ـ سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

۶ـ سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

مثال ۹ـ۶ـ سرمایه شرکت فرزانه متشکل از ۴,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی است. شرکت در سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. سود سهام اعلام شده برای سال ۱۳X۳ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه سود متعلق به هر گروه از سهامداران با توجه به هر یک از مفروضات زیر:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

حل:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی‌مانده سود متعلق به سهام عادی (۱۰۰,۰۰۰ − ۸۰۰,۰۰۰)		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۱۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی‌مانده سود متعلق به سهام عادی (۳۰۰,۰۰۰ − ۸۰۰,۰۰۰)		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

تنها تفاوت این فرض با فرض اول در خصوص انباشته شدن سود سهام ممتاز است، لذا ابتدا سود سهام معوق سهامداران ممتاز محاسبه می‌شود.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
تخصیص باقی‌مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:			
سهام ممتاز ($\frac{1}{5}$ × ۳۰۰,۰۰۰*)	۶۰,۰۰۰		۶۰,۰۰۰
سهام عادی ($\frac{4}{5}$ × ۳۰۰,۰۰۰)		۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰
	۱۶۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

* ۸۰۰,۰۰۰ − (۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۳۰۰,۰۰۰

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
تخصیص باقی‌مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:			
سهام ممتاز ($\frac{1}{5}$ × ۱۰۰,۰۰۰*)	۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
سهام عادی ($\frac{4}{5}$ × ۱۰۰,۰۰۰)		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۳۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

* ۸۰۰,۰۰۰ − (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰

۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود سهام اضافی سهام ممتاز (۳٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی		۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰
	۱۳۰,۰۰۰	۶۷۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز معوق (۲ × ۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد (۱۰٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
سود سهام اضافی سهام ممتاز (*۲٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰)	۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
سود سهام عادی (۲٪ × ۴,۰۰۰,۰۰۰)		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۳۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

* باقی مانده سود   ۸۰۰,۰۰۰ − (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰

$$\frac{\text{باقی مانده سود}}{\text{جمع ارزش اسمی سرمایه}} = \frac{۱۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = ٪۲$$

چون باقی‌مانده سود برای تخصیص بین سهام ممتاز و عادی کمتر از ۳ درصد است، نرخ تخصیص باقی‌مانده سود برای سال جاری ۲ درصد می‌باشد.

سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

شرایط تبدیل و قیمت بازار سهام عادی تأثیری بر نحوه حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی در زمان صدور نداشته و حسابداری آن مانند سایر انواع سهام ممتاز می‌باشد. هنگام تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی و صرف سهام) از دفاتر حذف و ارزش اسمی سهام عادی جایگزین آن می‌گردد و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود. چنانچه ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل بیشتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام عادی منظور می‌شود و در صورتی که ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل کمتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌گردد.

مثال ۱۰-۶- شرکت فرنوش دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی (قابل تبدیل به سهام عادی) است که به بهای هر سهم ۱,۳۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱ صاحبان سهام ممتاز سهام خود را به سهام عادی تبدیل نمودند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

۲) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

حل:

		بدهکار	بستانکار	
۱) ۱۳X۱/۴/۱	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱,۰۰۰,۰۰۰		
	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	۳۰۰,۰۰۰		
	سهام عادی		۱,۲۰۰,۰۰۰	= ۲۰۰ × ۶ × ۱,۰۰۰
	صرف سهام عادی		۱۰۰,۰۰۰	

۲) ۱۳x۱/۴/۱	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱,۰۰۰,۰۰۰		
	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	۳۰۰,۰۰۰		
	سود و زیان انباشته	۱۰۰,۰۰۰		
	سهام عادی		۱,۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۷ × ۲۰۰ =

سهام ممتاز قابل بازخرید

برخی از سهام ممتاز دارای ویژگی قابلیت بازخرید می‌باشند. در مواردی که سهام ممتاز به اختیار صادرکننده قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن **سهام ممتاز قابل بازخرید قبل از سررسید** گفته می‌شود و در مواردی که سهام ممتاز به اختیار دارنده آن قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن **سهام ممتاز قابل بازخرید** می‌گویند. از نظر نحوه عمل حسابداری هیچ گونه تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

هنگامی که سهام ممتاز بازخرید می‌شود حساب "سرمایه ـ سهام ممتاز قابل بازخرید" و صرف سهام مرتبط با آن بدهکار شده و حساب وجوه نقد بستانکار می‌گردد. چنانچه وجوه نقد پرداخت شده بیشتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود و در صورتی که وجوه نقد پرداخت شده کمتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب "صرف حاصل از بازخرید سهام ممتاز" منظور می‌گردد.

مثال ۱۱ـ۶ ـ شرکت فروغ دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید است که به بهای هر سهم ۲,۵۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳x۱/۷/۱ شرکت کلیه سهام قابل بازخرید را بازخرید نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که:

۱) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۴۰۰ ریال بازخرید شده باشد.

۲) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۷۰۰ ریال بازخرید شده باشد.

حل:

۱) ۱۳x۱/۷/۱	سهام ممتاز قابل بازخرید	۲,۰۰۰,۰۰۰		
	صرف سهام ممتاز قابل بازخرید	۵۰۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۲,۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۲,۴۰۰ =
	صرف حاصل از بازخرید سهام ممتاز		۱۰۰,۰۰۰	

۲) ۱۳x۱/۷/۱	سهام ممتاز قابل بازخرید	۲,۰۰۰,۰۰۰		
	صرف سهام ممتاز قابل بازخرید	۵۰۰,۰۰۰		
	سود و زیان انباشته	۲۰۰,۰۰۰		
	وجوه نقد		۲,۷۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۲,۷۰۰ =

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از موارد زیر از ویژگی‌های شرکت‌های سهامی محسوب نمی‌شود؟
الف) تداوم فعالیت
ب) سهولت تشکیل
ج) سهولت جمع‌آوری سرمایه
د) تفکیک مدیریت از مالکیت

۲ـ تغییر در مواد اساسنامه از وظایف .... است.
الف) هیئت مدیره
ب) مجمع عمومی مؤسس
ج) مجمع عمومی عادی
د) مجمع عمومی فوق‌العاده

۳ـ برای تأسیس شرکت‌های سهامی عام، مؤسسین باید کدامیک از مدارک زیر را به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم نمایند؟
الف) صورت ریز دارایی‌ها
ب) ترازنامه
ج) گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام
د) طرح اعلامیه پذیره‌نویسی سهام

۴ـ طبق اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام به بیشتر از مبلغ اسمی .... و به کمتر از مبلغ اسمی .... است.
الف) مجاز، مجاز
ب) مجاز، ممنوع
ج ممنوع، مجاز
د) ممنوع، ممنوع

۵ـ در زمان انحلال یک شرکت سهامی، حقوق باقیمانده متعلق به .... است.
الف) دولت
ب) مدیریت
ج) دارندگان سهام عادی
د) دارندگان سهام ممتاز

۶ـ هزینه‌های تأسیس:
الف) از صرف سهام کسر می‌شود.
ب) به عنوان هزینه دوره تلقی می‌شود.
ج) به حساب دارایی نامشهود منظور و طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌شود.
د) به حساب هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی منظور و طی مدت ۵ سال مستهلک می‌شود.

۷ـ سرمایه اهدایی بخشی از .... است.
الف) سود
ب) سود انباشته
ج) سرمایه پرداخت شده
د) حقوق صاحبان سهام

۸ـ سرمایه پرداخت شده برابر است با:
الف) سرمایه ثبت شده
ب) جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام
ج) سرمایه ثبت شده منهای تعهد صاحبان سهام
د) جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام منهای تعهد صاحبان سهام

۹ـ مبلغ اسمی هر سهم عادی شرکت حمید ۱,۰۰۰ ریال است. با فروش ۵۰۰ سهم عادی، حساب صرف سهام ۳۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار شده است. مبلغ فروش هر سهم چند ریال بوده است؟
الف) ۶۰۰ ریال
ب) ۱,۰۰۰ ریال
ج) ۱,۲۰۰ ریال
د) ۱,۶۰۰ ریال

۱۰ـ در مواردی که سهام به مبلغی بیشتر از ارزش اسمی پذیره‌نویسی می‌شود، صرف سهام مربوطه در چه زمانی در حساب‌ها ثبت می‌شود؟

الف) هنگام صدور سهام
ب) هنگام پذیره‌نویسی
ج) هنگام دریافت کل مبلغ پذیره‌نویسی شده
د) به نسبت وصول تعهد صاحبان سهام

۱۱ـ مانده حساب سود انباشته و اندوخته طرح و توسعه شرکت سهامی آرام در ابتدای سال به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال بوده است. چنانچه سود سال جاری ۸۰,۰۰۰ ریال و سود تخصیص یافته در سال جاری به عنوان اندوخته قانونی ۱۰,۰۰۰ ریال باشد و مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت تصویب نموده باشد ۶۰,۰۰۰ ریال سود که ۷۰ درصد آن سود سهمی از محل اندوخته طرح و توسعه می‌باشد بین صاحبان سهام تقسیم شود، مانده سود انباشته در پایان سال چند ریال است؟

الف) ۱۱۰,۰۰۰ ریال
ب) ۱۵۲,۰۰۰ ریال
ج) ۱۶۲,۰۰۰ ریال
د) ۲۷۲,۰۰۰ ریال

۱۲ـ کدامیک از موارد زیر موجب محدودیت در توزیع سود انباشته نمی‌گردد؟

الف) استهلاک دارایی‌های نامشهود
ب) پرداخت بهای اوراق قرضه در آینده
ج) اندوخته توسعه دارایی‌های ثابت
د) اندوخته قانونی موضوع ماده ۱۴۰ اصلاحیه قانون تجارت

۱۳ـ حقوق صاحبان سهام شرکت هما در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده	۵۰۰,۰۰۰
سهام عادی ۵۰۰ ریالی	۷۵۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱۵۰,۰۰۰
سود انباشته	۴۰۰,۰۰۰

ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۲۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) سود سهام پرداخت نشده است. ارزش دفتری هر سهم عادی چند ریال است؟

الف) ۵۰۰ ریال
ب) ۶۰۰ ریال
ج) ۷۰۰ ریال
د) ۸۰۰ ریال

۱۴ـ سرمایه شرکت سهامی بهرزو متشکل از ۳۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱۰۰ سهم ممتاز ۶ درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع‌شونده و دارای حق مشارکت کامل در سود می‌باشد. در سال گذشته سودی اعلام و پرداخت نشده است. در صورتی که سود قابل تقسیم سال جاری ۴۸,۰۰۰ ریال باشد، سود هر سهم عادی چند ریال است؟

الف) ۶۰ ریال
ب) ۸۰ ریال
ج) ۱۰۵ ریال
د) ۱۲۰ ریال

۱۵ـ سرمایه شرکت سهامی سیروس متشکل از ۱,۰۰۰ سهم عادی ۲۰۰ ریالی و ۴,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱۰۰ ریالی جمع‌شونده و دارای حق مشارکت کامل در سود می‌باشد. سود سهام ممتاز در سال گذشته پرداخت نشده است. در صورتی که سود قابل تقسیم بین سهامداران در سال جاری ۲۲۰,۰۰۰ ریال باشد، سود هر سهم ممتاز بابت سال جاری چند ریال است؟

الف) ۱۰ ریال　　ب) ۲۰ ریال　　ج) ۳۰ ریال　　د) ۴۰ ریال

۱۶ـ طی سال ۱۳X۱ شرکت سهامی سحر ۵۰۰ سهم ممتاز ۶ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی صادر و به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رساند. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۳ سهم عادی ۵۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳X۳/۶/۳۱ تمامی سهام ممتاز به سهام عادی تبدیل گردید. ارزش بازار هر سهم عادی در تاریخ تبدیل ۸۲۰ ریال بود. در نتیجه تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، حساب سود و زیان انباشته چند ریال بدهکار می‌شود؟

الف) ۱۲۵,۰۰۰ ریال　　ب) ۱۵۰,۰۰۰ ریال　　ج) ۲۳۵,۰۰۰ ریال　　د) ۶۰۵,۰۰۰ ریال

مسائل

۱ـ۶ـ شرکت اشکان در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱۵ تصمیم به فروش ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود به مبلغ هر سهم ۱,۲۰۰ ریال گرفت. رویدادهای زیر در ارتباط با سهام به وقوع پیوسته است:

۱ـ کلیه سهام پذیره‌نویسی و ۴۰ درصد آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.

۲ـ شرکت به اطلاع سهامداران رساند که نسبت به ایفای تعهدات خود مبادرت نمایند.

۳ـ کلیه پذیره‌نویسان به استثنای آقای الف که تعداد ۲۰۰ سهم را تعهد نموده بود به تعهدات خود عمل نمودند.

۴ـ با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، سهام آقای الف به مبلغ هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه فروش مجدد پرداخت گردید.

۵ـ طلب آقای الف پرداخت گردید.

۶ـ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۲ـ۶ـ شرکت آرش در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ با آورده نقدی و غیرنقدی صاحبان سهام به شرح زیر تشکیل شد:

	آورده‌های نقدی و غیرنقدی			
	وجه نقد	زمین	ساختمان	تجهیزات
	ریال	ریال	ریال	ریال
آقای A		۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	
آقای B	۲۰۰,۰۰۰			۴۰۰,۰۰۰
آقای C	۴۰۰,۰۰۰			
آقای D	۲۰۰,۰۰۰			
	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰

آورده‌های فوق ۴۰ درصد کل سرمایه بوده و مابقی سرمایه در تعهد صاحبان سهام می‌باشد.

رویدادهای زیر نیز در سال ۱۳x۱ به وقوع پیوسته است:

۱۳x۱/۵/۱۵ شرکت ۶۰ درصد مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه و مهلت دو ماهه‌ای جهت پرداخت سهامداران تعیین نمود.

۱۳x۱/۷/۱۴ کلیه سهامداران به استثنای آقای D مبلغ مطالبه شده را به حساب بانک شرکت واریز نمودند.

۱۳x۱/۷/۲۵ پس از طی مراحل قانونی، سهام آقای D از طریق جراید به مزایده گذاشته شد. هزینه آگهی بالغ بر ۶۵,۰۰۰ ریال گردید که توسط شرکت پرداخت شد.

۱۳x۱/۸/۱۰ سهام آقای D به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳x۱/۸/۱۴ چکی معادل طلب آقای D بابت سهام فروخته شده وی صادر و به ایشان تسلیم گردید.

۱۳x۱/۸/۲۱ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳ـ۶ـ شرکت سیاوش تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی را جهت تحصیل یک قطعه زمین صادر نمود. ارزش دفتری زمین در دفاتر فروشنده ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم جهت تحصیل زمین در دفتر روزنامه با توجه به هر یک از وضعیت‌های مستقل زیر:

۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۰۰ ریال است و ارزش متعارف زمین در دسترس نیست.

۲) زمین به مبلغ ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است و ارزش بازار سهام قابل تعیین نمی‌باشد.

۳) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال است و زمین به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۴ـ۶ـ ارزش اسمی هر سهم عادی و ممتاز شرکت بهنوش به ترتیب ۱,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال می‌باشد. معاملات مربوط به سهام در سال ۱۳x۱ به شرح زیر در این شرکت صورت گرفته است:

۱ـ تعداد ۲,۵۰۰ سهم ممتاز به قیمت هر سهم ۲,۸۰۰ ریال نقداً به فروش رسید و سهام مربوط صادر گردید.

۲ـ تعداد ۴,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال پذیره نویسی شد و ۴۰ درصد بهای سهام نقداً دریافت گردید. باقی‌مانده بهای سهام باید در سه قسط پرداخت گردد.

۳ـ تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال برای مؤسسین صادر و ۷۵ درصد بهای آن دریافت شد و باقی‌مانده به عنوان حق‌الزحمه مؤسسین به منظور تأسیس شرکت تلقی گردید.

۴ـ اولین قسط سهام پذیره‌نویسی شده (موضوع بند ۲) وصول گردید.

۵ـ تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی برای تحصیل ماشین‌آلات دست دوم صادر گردید. در تاریخ صدور ارزش دفتری ماشین‌آلات در دفاتر فروشنده ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال بود.

مطلوبست:

۱) ثبت معاملات سهام در دفتر روزنامه

۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه (فرض‌کنید مانده سود انباشته در پایان سال ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال است.)

۶ـ۵ـ اطلاعات زیر در پایان سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ از مدارک حسابداری شرکت چنگیز استخراج شده است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۱۵۰,۰۰۰
اندوخته توسعه و تکمیل	۸۰۰,۰۰۰
سود انباشته ابتدای سال	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود خالص (پس از کسر مالیات)	۲,۵۰۰,۰۰۰

مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۴/۲۵ تشکیل و تصمیمات زیر را اتخاذ نمود:

۱ـ احتساب اندوخته قانونی طبق اصلاحیه قانون تجارت

۲ـ تخصیص مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۳ـ تقسیم مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سود سهام

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

۶ـ۶ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

	ریال
سرمایه ـ سهام ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی	۲,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه ـ سهام عادی ۲,۵۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۴۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۸۰۰,۰۰۰
	۷,۲۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۸۰۰,۰۰۰

با فرض اینکه ارزش تصفیه هر سهم ممتاز (در صورت انحلال شرکت) ۱,۵۰۰ ریال باشد و در دو سال گذشته هیچگونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

۶ـ۷ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت خشایار در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

	ریال	ریال
سرمایه ـ سهام ممتاز ۱۰ درصد جمع شونده ۱,۵۰۰ ریالی	۱,۵۰۰,۰۰۰	
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰	
		۴,۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۶۰۰,۰۰۰	
صرف سهام عادی	۳۰۰,۰۰۰	
		۹۰۰,۰۰۰
جمع سرمایه پرداخت شده		۵,۴۰۰,۰۰۰
اندوخته‌ها		۶۰۰,۰۰۰
مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت		۱,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه اهدایی		۳۰۰,۰۰۰
سود انباشته		۱,۸۰۰,۰۰۰
		۹,۶۰۰,۰۰۰

با فرض این‌که در سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ هیچگونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

۸ـ۶ـ سرمایه شرکت گلنوش متشکل از ۴,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۰۰۰ ریالی و ۱۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. سود خالص ۳ سال اخیر شرکت به شرح زیر بوده است:

سال	سود خالص
	ریال
۱۳X۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
۱۳X۲	۱,۸۰۰,۰۰۰
۱۳X۳	۲,۵۰۰,۰۰۰

شرکت در هیچ‌یک از سال‌های ۱۳X۱ و ۱۳X۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. با فرض این‌که در سال ۱۳X۳ شرکت درنظر داشته باشد کل سود سال جاری و ۵۰ درصد سود سال‌های قبل را بین سهامداران تقسیم کند،
مطلوبست: محاسبه سود هرگروه از سهام (سهام ممتاز و عادی) در هر یک از حالات زیر:

۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و دارای مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۹ـ۶ـ سهام منتشر شده شرکت کورش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده ۲,۰۰۰ سهم

سهام ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی با حق مشارکت ۴,۰۰۰ سهم

کامل ۶,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی

در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه سود هر گروه از سهام، با فرض این‌که سود سهام پیشنهادی:

۱) ۸۴۰,۰۰۰ ریال باشد.

۲) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۳) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۰ـ۶ـ سرمایه منتشر شده شرکت کیانوش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۸ درصد ۲,۰۰۰ ریالی جمع شونده بدون حق مشارکت در سود اضافی ۱,۰۰۰ سهم

سهام ممتاز ۶ درصد ۱,۵۰۰ ریالی جمع شونده با حق مشارکت در ۲ درصد سود اضافی ۲,۰۰۰ سهم

سهام ممتاز ۱۲ درصد ۱,۰۰۰ ریالی غیرجمع شونده با حق مشارکت کامل در سود ۳,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۳,۰۰۰ ریالی ۴,۰۰۰ سهم

در سه سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه سود تعلق گرفته به هر سهم برای هر گروه از سهام، با فرض این‌که سود سهام پیشنهادی:

۱) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۲) ۳,۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۱۱ـ۶ـ شرکت کیومرث در سنوات قبل اقدام به صدور ۲,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۵۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی به قیمت هر سهم ۳,۲۵۰ ریال نموده است. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود، کلیه دارندگان سهام ممتاز مبادرت به تبدیل سهام خود به سهام عادی نمودند.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹

۲) با فرض این‌که هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۳ سهم عادی باشد، ثبت روزنامه لازم را انجام دهید.

۱۲ـ۶ـ شرکت کتایون در سنوات قبل اقدام به صدور ۳,۰۰۰ سهم ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید به اختیار شرکت نموده است. سهام مذکور در تاریخ صدور به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱ شرکت کلیه سهام مورد اشاره را به ازای هر سهم ۱,۶۰۰ ریال بازخرید نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۸/۲۱

فصل هفتم

شرکت‌های سهامی
صورت‌های مالی، تقسیم سود، تغییرات سرمایه و انحلال

در فصل قبل، حسابداری شرکت‌های سهامی شامل مباحث تشکیل، سازمان و حقوق صاحبان سهام مورد بحث قرار گرفت. در این فصل، ادامه مباحث مربوط به شرکت‌های سهامی در شش بخش جداگانه به ترتیب زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی

۲ـ نحوه تقسیم سود در شرکت‌های سهامی

۳ـ تغییرات در سرمایه شرکت سهامی بعد از تأسیس

۴ـ حسابداری سهام خزانه

۵ـ تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی

۶ـ انحلال و تصفیه شرکت سهامی

صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی

صورت‌های مالی که در شرکت‌های سهامی تهیه می‌شوند عبارتند از:

الف ـ ترازنامه ـ ترازنامه که صورت وضعیت مالی نیز نامیده می‌شود، دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق مالکان واحد تجاری را در یک نقطه زمانی خاص نشان می‌دهد.

ب ـ **صورت سود و زیان** ـ صورت سود و زیان نتایج عملیات واحد تجاری طی یک دوره زمانی مشخص را ارائه می‌کند.

ج ـ **صورت سود و زیان جامع** ـ صورت سود و زیان جامع افزایش یا کاهش در حقوق صاحبان سرمایه از بابت درآمدها و هزینه‌های مختلف شناسایی شده طی دوره اعم از تحقق یافته و تحقق نیافته را نشان می‌دهد.

د ـ **صورت جریان وجوه نقد** ـ صورت جریان وجوه نقد مبالغ وجوه نقد کسب شده و مصرف شده طی یک دوره زمانی مشخص را در قالب پنج سرفصل اصلی (فعالیت‌های عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تأمین مالی) نشان می‌دهد.

در ادامه، ابتدا صورت سود و زیان و سپس ترازنامه که از بقیه صورت‌های مالی مهم‌تر بوده و مبنای تصمیم‌گیری مدیران و صاحبان سهام می‌باشند مورد بررسی قرار می‌گیرد و سایر صورت‌های مالی در دروس بعدی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان شرکت‌های سهامی مشابه صورت سود و زیان مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی است، با این تفاوت که در صورت سود و زیان شرکت‌های سهامی، گردش حساب سود (زیان) انباشته نیز در انتهای صورت سود و زیان نشان داده می‌شود. همچنین با توجه به این‌که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی طیف گسترده‌ای را تشکیل می‌دهند و نیازهای اطلاعاتی هرکدام از آن‌ها متفاوت می‌باشد، اطلاعاتی که در صورت سود و زیان شرکت‌های سهامی افشا می‌شود نسبت به سایر مؤسسات گسترده‌تر و در عین حال پیچیده‌تر می‌باشد. بنابراین برای کمک به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به منظور تصمیم‌گیری، صورت سود و زیان باید به گونه‌ای ارائه شود که در آن نتایج فعالیت‌های عادی از رویدادهای غیرعادی (اقلام غیرمترقبه) تفکیک گردد. همچنین در بخش فعالیت‌های عادی نیز باید درآمدها و هزینه‌های عملیاتی از درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی مجزا گردد. نمونه‌ای از صورت سود و زیان شرکت‌های سهامی در صفحه ۱۳۷ ارائه شده است. لازم به توضیح است که حساب‌های تشکیل دهنده اقلام مندرج در صورت سود و زیان در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی گزارش می‌شود. به عنوان مثال، فروش، برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش، اقلام تشکیل دهنده فروش خالص می‌باشند و یا موجودی کالای ابتدای دوره، بهای تمام شده کالای خریداری شده و موجودی کالای پایان دوره، اقلام تشکیل دهنده بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌باشند.

در ادامه بحث، به توضیح هر یک از طبقات صورت سود و زیان پرداخته می‌شود.

فعالیت‌های عادی

فعالیت‌های عادی، فعالیت‌های معمول، تکرار شونده یا منظم واحد تجاری (فعالیت‌های تجاری) و همچنین فعالیت‌های مرتبطی است که به تبعیت و در جهت پیشبرد فعالیت‌های فوق یا در نتیجه آن‌ها توسط واحد تجاری انجام می‌شود. به عنوان مثال، در یک شرکت نساجی، تولید و فروش پارچه فعالیت عادی تلقی می‌شود. همچنین فعالیت‌های مرتبطی مانند تأمین مالی و فروش برخی از دارایی‌های ثابت مشهود نیز جزء فعالیت‌های عادی می‌باشند. فعالیت‌های عادی خود به دو بخش طبقه‌بندی می‌شوند:

۱ـ **فعالیت‌های عملیاتی ـ** آن دسته از فعالیت‌های عادی واحد تجاری هستند که فعالیت اصلی و مستمر واحد تجاری را تشکیل می‌دهند. این اقلام خود به دو گروه تقسیم می‌شوند:

الف ـ **درآمدهای عملیاتی ـ** درآمدهایی هستند که در ازای فروش کالاها و ارائه خدماتی که شرکت به منظور آن تأسیس شده است، عاید می‌گردد.

ب ـ **هزینه‌های عملیاتی ـ** هزینه‌هایی هستند که با توجه به ماهیت فعالیت‌های واحد تجاری، در جریان عادی عملیات آن و به منظور کسب درآمدهای عملیاتی به وقوع می‌پیوندند.

۲ـ **فعالیت‌های غیرعملیاتی ـ** آن دسته از فعالیت‌های عادی واحد تجاری هستند که فعالیت اصلی و مستمر واحد تجاری را تشکیل نمی‌دهند. درآمد ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه تأمین مالی، نمونه‌هایی از درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی می‌باشند.

شرکت سهامی نمونه
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳x۱

	ریال	ریال
فروش خالص		×
کسر می‌شود:		
بهای تمام شده کالای فروش رفته		(×)
سود ناخالص		×
اضافه (کسر) می‌شود:		
هزینه‌های عمومی، اداری و فروش	(×)	
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی	×	
		(×)
سود (زیان) عملیاتی		×
سود (زیان) عملیات متوقف شده		×
		×
اضافه (کسر) می‌شود:		
هزینه‌های مالی	(×)	
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی	×	
		(×)
سود ناشی از فعالیت‌های عادی قبل از مالیات		×
مالیات سود فعالیت‌های عادی		(×)
سود قبل از اقلام غیرمترقبه		×
زیان غیرمترقبه	(×)	
اثر مالیاتی زیان غیرمترقبه	×	
		(×)
سود (زیان) خالص		×

گردش حساب سود (زیان) انباشته

	ریال	ریال
سود (زیان) خالص		×
سود (زیان) انباشته در ابتدای سال	×	
تعدیلات سنواتی	×	
سود (زیان) انباشته در ابتدای سال ـ تعدیل شده		×
سود قابل تخصیص		×
تخصیص سود:		
اندوخته قانونی	×	
سود سهام پرداختی	×	
		(×)
سود (زیان) انباشته در پایان سال		×

اقلام خاص فعالیت‌های عادی

ماهیت بعضی از اقلام فعالیت‌های عادی به‌گونه‌ای است که به منظور ارائه تصویری مطلوب از عملکرد واحد تجاری لازم است به‌طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان نشان داده شوند. از جمله این اقلام عبارتند از:

۱ـ **اقلام استثنایی ـ** اقلام استثنایی اقلامی بااهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب فعالیت‌های عادی واحد تجاری قرار می‌گیرد و بدین لحاظ باید در محاسبه سود یا زیان فعالیت‌های عادی منظور شود. اقلام استثنایی باید تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط، در متن صورت سود و زیان یا در یادداشت‌های توضیحی، منعکس گردد و به‌گونه‌ای افشا شود که به عنوان اقلام استثنایی قابل شناسایی باشد. سود یا زیان فروش دارایی‌های ثابت مشهود، سود یا زیان ناشی از حل و فصل یک دعوی حقوقی بر له یا علیه واحد تجاری و زیان ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آن به‌طور متناوب انتظار می‌رود، نمونه‌هایی از اقلام استثنایی می‌باشند.

۲ـ **عملیات متوقف شده ـ** اغلب شرکت‌های سهامی بزرگ دارای خطوط و یا بخش‌های مختلف تجاری هستند[1]. مدیریت یک واحد تجاری ممکن است به دلایل مختلف نظیر سودآور نبودن تصمیم بگیرد که عملیات یک بخش از واحد تجاری را متوقف نموده و آن بخش را کنار گذاشته یا به فروش برساند. در صورت توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری لازم است نتایج عملیات بخش متوقف شده از جمله سود یا زیان حاصل از واگذاری آن بخش به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود. برای این منظور درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به بخش متوقف شده باید در سرفصل‌های مربوط و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان به طور جداگانه نشان داده شود. همچنین سود یا زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده، پس از تهاتر کلیه ذخایر مربوط به هزینه‌های غیرقابل بازیافت عملیات توقف، باید پس از سود (زیان) عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس شود.

مالیات بر درآمد

طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم جمع درآمد شرکت‌ها که از منابع مختلف تحصیل می‌شود، پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می‌باشد. برای ثبت مالیات بر درآمد، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

خلاصه سود و زیان	×	
ذخیره مالیات بر درآمد		×

باید توجه داشت که مالیات بر درآمد، هزینه تلقی نمی‌شود و به همین دلیل در قسمت پایانی صورت سود و زیان به عنوان یک رقم کاهنده سود قبل از مالیات نشان داده می‌شود.

۱ـ یک بخش از واحد تجاری عبارت است از جزئی از عملیات واحد تجاری یا گروه که اهمیت نسبی دارد و به طور جداگانه قابل شناسایی است و فعالیت‌ها، دارایی‌ها و نتایج مربوط به آن را بتوان به وضوح از بقیه فعالیت‌های واحد تجاری تمیز داد. یک بخش از واحد تجاری معمولاً خطوط تولید یا بازارهای جداگانه خاص خود را دارد و ممکن است یک قسمت تجاری یا جغرافیایی یا کوچک‌تر از آن باشد.

اقلام غیرمترقبه

اقلام غیرمترقبه اقلامی بااهمیت و بسیار غیرمعمول است که منشأ آن رویدادهایی خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری می‌باشد و انتظار نمی‌رود به طور مکرر یا منظم واقع شود. به طور کلی، اقلام غیرمترقبه اقلامی هستند که دارای هر دو ویژگی زیر می‌باشند:

۱ـ **ماهیت غیرعادی** ـ یعنی این‌که از رویدادهایی ناشی می‌شوند که خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری است.

۲ـ **عدم وقوع مکرر** ـ یعنی این‌که به طور منطقی انتظار می‌رود که در آینده قابل پیش‌بینی تکرار نخواهند شد.

در تعیین اقلام غیرمترقبه، محیط فعالیت واحد تجاری نقش اساسی دارد. به عنوان مثال، خسارت ناشی از وقوع زلزله برای یک واحد تجاری که در منطقه‌ای واقع شده که بارها در آن زلزله به وقوع پیوسته است، اقلام غیرمترقبه نیست اما برای یک واحد تجاری دیگر که در منطقه‌ای واقع شده که به ندرت زلزله اتفاق می‌افتد، غیرمترقبه می‌باشد.

سود یا زیان غیرمترقبه و مالیات مربوط باید به طور جداگانه در صورت سود و زیان پس از سود یا زیان ناشی از فعالیت‌های عادی نشان داده شود.

حساب سود (زیان) انباشته

سود (زیان) انباشته حلقه ارتباطی بین صورت سود و زیان و ترازنامه می‌باشد. با توجه به اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود (زیان) انباشته، گردش این حساب مستقیماً در زیر صورت سود و زیان دوره نشان داده می‌شود.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی تعدیلات بااهمیتی است که به سنوات قبل مربوط می‌شود و از موارد زیر ناشی می‌گردد:

۱ـ تغییر در رویه‌های حسابداری

۲ـ اصلاح اشتباهات

اثر تعدیلات سنواتی باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورت‌های مالی منعکس گردد. اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آن‌که این امر عملی نباشد، که در چنین شرایطی موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد. تعدیلات سنواتی، همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

تغییر در رویه‌های حسابداری

برای آن‌که صورت‌های مالی یک واحد تجاری در دوره‌های مختلف قابل مقایسه باشد، باید از رویه‌های حسابداری یکسانی استفاده شود. اما به دلیل تغییر شرایط یا دستیابی به اطلاعات جدید ممکن است ضرورت یابد که رویه‌های حسابداری تغییر کند. این امر می‌تواند به صورت اختیاری و یا به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید صورت گیرد. نمونه‌هایی از تغییر در رویه حسابداری عبارت است از:

۱ـ تغییر در روش ارزیابی موجودی‌های مواد و کالا، مثلاً تغییر از روش اولین صادره از اولین وارده به روش میانگین موزون

۲ـ تغییر در روش حسابداری پیمان‌های بلندمدت، مثلاً تغییر از روش کار تکمیل شده به روش درصد پیشرفت کار

در صورت تغییر در رویه‌های حسابداری:

۱ـ ارقام مربوط به دوره جاری برمبنای رویه جدید منعکس می‌شود.

۲ـ اثرات انباشته[1] ناشی از تغییر در رویه حسابداری محاسبه و به عنوان تعدیلات سنواتی منظور می‌شود.

۳ـ ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی دوره‌های قبل با فرض بکارگیری روش جدید در دوره‌های قبل ارائه مجدد می‌شود.

اصلاح اشتباهات

منظور از اصلاح اشتباه، اصلاح اشتباهات بااهمیتی است که در صورت‌های مالی دوره‌های گذشته رخ داده و در دوره جاری کشف گردیده است. این اشتباهات ممکن است از موارد زیر ناشی شود:

۱ ـ اشتباهات ریاضی،

۲ ـ اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

۳ـ تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی،

۴ـ تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و

۵ ـ موارد تقلب.

اشتباهات ممکن است:

الف ـ تنها بر ترازنامه یا صورت سود و زیان تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، ممکن است خرید ماشین‌آلات اشتباهاً به عنوان اثاثه ثبت شود و یا هزینه حسابرسی تحت عنوان هزینه‌های مالی ثبت شود. این‌گونه اشتباهات عموماً مربوط به طبقه‌بندی اقلام هستند و به عنوان تعدیلات سنواتی تلقی نمی‌شوند.

ب ـ هم بر ترازنامه و هم بر صورت سود و زیان تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، عدم شناسایی هزینه استهلاک برای دارایی‌های ثابت مشهود که باعث می‌شود سود شرکت و همچنین ارزش دفتری دارایی‌های ثابت مشهود بیشتر از واقع گزارش گردد. این‌گونه اشتباهات به عنوان تعدیلات سنواتی تلقی می‌شوند.

لازم به ذکر است که برخی از اشتباهات در دوره‌های آتی خود به خود خنثی می‌شوند. به عنوان مثال، عدم ثبت هزینه بهره تحقق یافته در سال ۱۳X۱ باعث می‌شود که سود سال ۱۳X۱ بیشتر از واقع گزارش شود. در سال ۱۳X۲ با پرداخت بهره، هزینه بهره در حساب‌ها ثبت می‌گردد که این امر موجب می‌شود سود سال ۱۳X۲ کمتر از واقع گزارش شود. لذا در پایان سال ۱۳X۲ بدون آنکه اشتباه کشف شود آثار آن خنثی گردیده است، هرچند که سود و زیان هر دو سال نادرست می‌باشد.

ترازنامه

ترازنامه شرکت‌های سهامی مشابه ترازنامه مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی است و تنها در بخش سرمایه، که در شرکت‌های سهامی از واژه ”حقوق صاحبان سهام“ به جای آن استفاده می‌شود، باید منابع حقوق صاحبان سهام به تفکیک نشان داده شود. نمونه‌ای از ترازنامه در صفحه ۱۴۱ نشان داده شده است.

۱ـ اثرات انباشته عبارت است از تفاوت بین (۱) سود انباشته ابتدای دوره تغییر که با استفاده از رویه حسابداری قبلی محاسبه شده است، و (۲) سود انباشته ابتدای دوره تغییر با فرض آنکه رویه حسابداری جدید در دوره‌های گذشته نیز مورد استفاده بوده است.

شرکت سهامی نمونه

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳X۱

	ریال	ریال	ریال
دارایی‌های جاری:			
موجودی نقد		×	
بدهکاران		×	
موجودی کالا		×	
پیش‌پرداخت‌ها		×	
جمع دارایی‌های جاری			×
دارایی‌های ثابت:			
زمین		×	
ساختمان	×		
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(×)		
		×	
جمع دارایی‌های ثابت			×
جمع دارایی‌ها			×

	ریال	ریال	ریال
بدهی‌های جاری:			
بستانکاران	×		
اسناد پرداختنی	×		
پیش دریافت‌ها	×		
جمع بدهی‌های جاری		×	
بدهی‌های بلندمدت:			
اسناد پرداختنی بلندمدت	×		
وام بلندمدت بانکی	×		
		×	
جمع بدهی‌ها			×
حقوق صاحبان سهام:			
سرمایه		×	
صرف سهام		×	
اندوخته قانونی		×	
سایر اندوخته‌ها		×	
سود (زیان) انباشته		×	
جمع حقوق صاحبان سهام			×
جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام			×

سود سهام

سود سهام بخشی از منافع واحد تجاری است که بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بین سهامداران تقسیم می‌شود[1]. سود سهام هنگامی به عنوان بدهی قطعی (سود سهام پرداختنی) در دفاتر شناسایی می‌شود که مجمع عمومی صاحبان سهام پرداخت آن را تصویب (اعلام) نماید و تا زمانی که مجمع عمومی پرداخت آن را تصویب نکرده باشد، هیچ‌گونه تعهدی در مورد پرداخت سود برای شرکت ایجاد نخواهد شد. لازم به ذکر است که سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ تشکیل مجمع عمومی مالک سهام باشند و نام آن‌ها در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت رسیده باشد.

۱ـ طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی در صورت وجود سود قابل تقسیم، ملزم به تقسیم حداقل ۱۰ درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام می‌باشند. طبق ماده ۲۳۹ قانون مزبور سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان‌های سال‌های مالی قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته‌های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سال‌های قبل که تقسیم نشده است.

انواع سود سهام

سود سهام را به شکل‌های زیر می‌توان بین صاحبان سهام توزیع کرد:

۱ـ سود نقدی

۲ـ سود غیرنقدی

۳ـ سود سهمی

سود نقدی

سود نقدی معمول‌ترین شکل توزیع سود بین سهامداران است. در خصوص توزیع سود نقدی سهام، باید سه مقطع تاریخی زیر را مورد توجه قرار داد:

۱ـ تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره ـ در تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره (که همان تاریخ ترازنامه است)، هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد و تنها موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود.

۲ـ تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ـ در تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود و زیان انباشته	×	
سود سهام پرداختنی		×

۳ـ تاریخ پرداخت سود سهام ـ طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، سود سهام تصویب شده توسط مجمع عمومی باید حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب به سهامداران پرداخت شود. در تاریخ پرداخت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود سهام پرداختنی	×	
وجوه نقد		×

مثال ۱ـ۷ـ سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره شرکت شادی برای سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۸ تشکیل و پرداخت مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی را تصویب نمود. این سود در تاریخ ۱۳X۲/۷/۳۰ به سهامداران پرداخت گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.		
۱۳X۲/۳/۱۸	سود و زیان انباشته	۶۰۰,۰۰۰	
	سود سهام پرداختنی		۶۰۰,۰۰۰
۱۳X۲/۷/۳۰	سود سهام پرداختنی	۶۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۶۰۰,۰۰۰

سود غیرنقدی

در اغلب موارد سود سهام به صورت نقدی بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد، اما گاهی اوقات واحدهای تجاری به دلیل کمبود نقدینگی ممکن است سود سهام را به شکل دارایی‌های غیرنقدی نظیر موجودی کالا بین صاحبان سهام توزیع نمایند که اصطلاحاً به آن سود سهام غیرنقدی اطلاق می‌شود. در این‌گونه موارد، واحد تجاری باید دارایی‌های غیرنقدی را در تاریخ اعلام سود سهام بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی نموده و تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف دارایی را به عنوان سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی شناسایی و قبل از ثبت سود سهام تصویب شده در دفاتر ثبت نماید. توضیح این‌که هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش بازار دارایی‌های مذکور از تاریخ تصویب سود سهام تا تاریخ پرداخت آن متوجه سهامداران بوده و از این بابت ثبتی در حساب‌های شرکت صورت نمی‌گیرد.

مثال ۲ـ۷ـ در تاریخ ۱۳X۱/۳/۲۰ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت شهاب تصویب نمود که موجودی مواد اولیه مازاد بر نیاز شرکت به عنوان سود غیرنقدی بین صاحبان سهام توزیع گردد. در این تاریخ ارزش دفتری موجودی مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود. این سود غیرنقدی در تاریخ ۱۳X۱/۵/۲۰ بین سهامداران توزیع گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۲۰	موجودی مواد اولیه	۱۰۰,۰۰۰	
	سود حاصل از واگذاری موجودی‌ها		۱۰۰,۰۰۰
	سود و زیان انباشته	۶۰۰,۰۰۰	
	سود سهام پرداختنی		۶۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۵/۲۰	سود سهام پرداختنی	۶۰۰,۰۰۰	
	موجودی مواد اولیه		۶۰۰,۰۰۰

سود سهمی

سود سهمی که **سهام جایزه** نیز نامیده می‌شود، سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی)، به نسبت تعداد سهام قبلی، بین سهامداران توزیع می‌گردد. به بیان دیگر می‌توان گفت که توزیع سود سهمی همان افزایش سرمایه از محل سود انباشته یا صرف سهام یا اندوخته‌ها است.

توزیع سود به شکل سهام هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها، بدهی‌ها و یا جمع حقوق صاحبان سهام ایجاد نمی‌کند و تنها موجب تغییر در اجزای تشکیل‌دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شود. با توجه به این‌که در اثر اعلام سود سهمی تعداد سهام صادره افزایش می‌یابد، در نتیجه ارزش دفتری هر سهم و همچنین قیمت بازار هر سهم کاهش خواهد یافت.

هنگامی که سود سهمی اعلام می‌شود حساب سود و زیان انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها برحسب مورد بدهکار شده و حساب "سود سهمی قابل توزیع" بستانکار می‌گردد و پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، حساب "سود سهمی قابل توزیع" به حساب "سرمایه ـ سهام" انتقال می‌یابد.

چنانچه بین تاریخ اعلام سود سهمی و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "سود سهمی قابل توزیع" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

مثال ۳ـ۷ـ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت شروین در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۸ توزیع سود سهمی به میزان ۳۰ درصد از محل سود انباشته را تصویب نموده و سرمایه شرکت را از مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳X۱/۶/۱۲ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت در تاریخ‌های ۱۳X۱/۴/۱۸ و ۱۳X۱/۶/۱۲ به ترتیب ۱,۶۰۰ ریال و ۱,۳۵۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۱۸	سود و زیان انباشته	۳۰۰,۰۰۰	
	سود سهمی قابل توزیع		۳۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۶/۱۲	سود سهمی قابل توزیع	۳۰۰,۰۰۰	
	سرمایه ـ سهام عادی		۳۰۰,۰۰۰

لازم به توضیح است که سود سهمی به ارزش اسمی ثبت می‌شود.

تجزیه سهام

کاهش در ارزش اسمی هر سهم و افزایش در تعداد سهام صادره متناسب با کاهش واقع شده در ارزش اسمی هر سهم اصطلاحاً تجزیه سهام نامیده می‌شود[1]. برای مثال، تجزیه ۱ به ۲ سهام ۱,۰۰۰ ریالی موجب می‌شود که ارزش اسمی هر سهم جدید به ۵۰۰ ریال کاهش یابد. تجزیه سهام معمولاً زمانی صورت می‌گیرد که خرید و فروش سهام شرکت در بازار رونق نداشته باشد. هنگام تجزیه سهام، سهام قبلی باطل و به‌جای آن سهام جدید از همان نوع و با ارزش اسمی کمتر صادر می‌شود.

هنگامی که تجزیه سهام صورت می‌گیرد نیازی به انجام هیچ‌گونه ثبت حسابداری نمی‌باشد، چرا که در اثر تجزیه سهام تغییری در مبلغ سرمایه ثبت شده، صرف سهام، اندوخته‌ها و سود انباشته و همچنین جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام صورت نمی‌گیرد و تنها ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره تغییر می‌کند و این تغییرات نیز باید از طریق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

مقایسه سود سهمی و تجزیه سهام

تأثیر سود سهمی و تجزیه سهام بر اقلام ساختار سرمایه در جدول صفحه بعد خلاصه شده است:

۱ـ گاهی اوقات تجزیه سهام ممکن است بدین صورت باشد که ارزش اسمی هر سهم افزایش و تعداد سهام متناسب با آن کاهش یابد که اصطلاحاً به آن **تجزیه سهام معکوس** گفته می‌شود. تجزیه سهام معکوس در عمل کمتر صورت می‌گیرد و معمولاً شرکت‌هایی اقدام به این کار می‌کنند که قیمت سهام آن‌ها در بازار به پایین‌ترین سطح خود رسیده باشد و با تجزیه سهام معکوس و کم کردن تعداد سهام سعی می‌کنند که قیمت بازار سهام خود را افزایش دهند.

	سود سهمی	تجزیه سهام
تعداد سهام صادره	افزایش می‌یابد	افزایش می‌یابد
ارزش اسمی هر سهم	تغییر نمی‌کند	کاهش می‌یابد
ارزش دفتری هر سهم	کاهش می‌یابد	کاهش می‌یابد
سرمایه ثبت شده	افزایش می‌یابد	تغییر نمی‌کند
سود انباشته	کاهش می‌یابد	تغییر نمی‌کند
جمع حقوق صاحبان سهام	تغییر نمی‌کند	تغییر نمی‌کند
اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام	تغییر می‌کند	تغییر نمی‌کند

مثال ۴ـ۷ـ حقوق صاحبان سهام شرکت شراره در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰

شرکت تصمیم دارد (۱) توزیع سود سهمی به میزان ۱۰۰ درصد از محل سود انباشته و یا (۲) تجزیه سهام ۱ به ۲ (یعنی ۲ سهم جدید در مقابل ۱ سهم قبلی) را تصویب نماید.

مطلوبست: مقایسه اثرات مربوط به توزیع سود سهمی و تجزیه سهام

حل:

	حقوق صاحبان سهام در حال حاضر	حقوق صاحبان سهام بعد از (۱) توزیع سود سهمی	حقوق صاحبان سهام بعد از (۲) تجزیه سهام
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	
سرمایه ـ سهام عادی ۵۰۰ ریالی			۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰
	۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰

حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت سهامی بعد از تأسیس[1]

در مواردی که شرکت‌های سهامی نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند سرمایه آن‌ها افزایش و در مواردی که سرمایه آن‌ها بیش از میزان مورد نیاز باشد سرمایه آن‌ها کاهش می‌یابد. به طور کلی، تغییرات سرمایه در شرکت‌های سهامی تابع مقررات و الزامات قانونی است.

۱- مواد ۱۵۷ تا ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۴۷ راجع به تغییرات در سرمایه شرکت‌های سهامی است.

افزایش سرمایه

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود یا بازپرداخت بدهی‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. یکی از راه‌های تأمین منابع مالی افزایش سرمایه است. جهت افزایش سرمایه، هیأت مدیره باید گزارش توجیهی در این زمینه تهیه و همراه با گزارش بازرس قانونی برای تصویب به مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تسلیم نماید. افزایش سرمایه معمولاً به یکی از روش‌های زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ **صدور سهام جدید و پرداخت مبلغ اسمی سهام به طور نقد** ـ در این گونه موارد، صاحبان سهام شرکت به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" می‌گویند. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین[1] خریداری نماید.

هنگامی که شرکت گواهی نامه حق تقدم خرید سهام را صادر می‌کند هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد، اما زمانی که سهامداران از امتیاز حق تقدم خرید سهام خود استفاده نموده و اقدام به واریز وجه نقد به حساب بانکی شرکت می‌نمایند ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

وجوه نقد	×	
وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه		×

چنانچه سهامداران ظرف مهلت مقرر از حق تقدم خود استفاده نکنند حسب مورد تمام یا باقی‌مانده سهام جدید از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته می‌شود و وجه حاصله به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می‌شود. توضیح این‌که مبلغ اسمی سهام‌های مذکور نیز از خریداران اخذ و به حساب بانکی شرکت واریز می‌گردد.

پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، افزایش سرمایه به صورت زیر در دفاتر ثبت می‌گردد:

وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×

لازم به توضیح است که چنانچه بین تاریخ صدور حق تقدم خرید سهام و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

۱ـ طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

۲ـ تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید ـ این روش معمولاً در حالتی انجام می‌گیرد که به علت پایین بودن میزان نقدینگی، شرکت قادر به بازپرداخت بدهی‌های خود نمی‌باشد. در این گونه موارد، با طلبکاران شرکت توافق می‌شود که طلب خود را به سهام شرکت تبدیل نمایند. در این حالت ممکن است سهام جدید با صرف نیز به طلبکاران واگذار شود. در هر حال ثبت حسابداری آن (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها) به صورت زیر می‌باشد:

بستانکاران	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×
صرف سهام عادی		×

۳ـ انتقال سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (بجز اندوخته قانونی) به سرمایه شرکت ـ در این گونه موارد، نیازی به پذیره‌نویسی نبوده و صاحبان سهام موجود بدون پرداخت وجه به نسبت سهامی که مالکند در افزایش سرمایه سهیم می‌شوند. در این حالت (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها)، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سود و زیان انباشته	×	
اندوخته‌ها	×	
صرف سهام عادی	×	
سرمایه ـ سهام عادی		×

۴ـ تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی ـ یکی دیگر از راه‌های افزایش سرمایه، تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی است که مقررات آن در درس حسابداری میانه ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۵ ـ افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود ـ در این روش، سهام قبلی باطل گردیده و به‌جای آن سهام جدید با ارزش اسمی بالاتری واگذار می‌شود[1]. این روش برای افزایش سرمایه بسیار نادر و حتی غیرضروری است و به‌جای آن شرکت می‌تواند سهام جدید صادر کند.

پاره سهم

تعداد سهام برخی از سهامداران ممکن است به‌گونه‌ای باشد که هنگام افزایش سرمایه (و یا هنگام توزیع سود سهمی که قبلاً مورد بحث قرار گرفت) نتوانند تعداد معینی سهام را به طور کامل خریداری نمایند. برای مثال، در صورتی که شرکت معادل ۴۰ درصد افزایش سرمایه بدهد، سهامداری که تعداد ۹۱۸ سهم را در اختیار دارد محق به خرید ۳۶۷/۲ سهم اضافی به قیمت تعیین شده می‌باشد، اما قانون تجارت اجازه صدور پاره سهم (یعنی کسری از یک سهم) را نمی‌دهد. در این گونه موارد، کل پاره سهم‌های ایجاد شده به طور یکجا از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته شده و وجه حاصل از فروش به بستانکاری سهامداران منظور می‌گردد.

۱- طبق ماده ۱۵۹ اصلاحیه قانون تجارت، افزایش سرمایه از طریق بالابردن مبلغ اسمی سهام موجود در صورتی که برای صاحبان سهام ایجاد تعهد کند، منوط به موافقت کلیه سهامداران است.

مثال ۵ـ۷ـ سرمایه شرکت شهره متشکل از ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی سهامداران به میزان ۲۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. بدین منظور در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۵ گواهی نامه حق تقدم خرید سهام صادر و برای کلیه سهامداران ارسال گردید.

تا تاریخ ۱۳X۱/۴/۲۵ کلیه سهامداران از حق تقدم خود استفاده نموده و وجه افزایش سرمایه را به حساب بانکی شرکت واریز نمودند. متعاقباً در تاریخ ۱۳X۱/۵/۱۰ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۲۵	وجوه نقد	۲۰۰,۰۰۰	
	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه		۲۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۵/۱۰	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	۲۰۰,۰۰۰	
	سرمایه ـ سهام عادی		۲۰۰,۰۰۰

کاهش سرمایه

کاهش سرمایه در شرکت‌های سهامی ممکن است به یکی از دو صورت زیر باشد:

۱ـ کاهش اجباری

۲ـ کاهش اختیاری

کاهش اجباری

کاهش اجباری سرمایه در دو حالت زیر اتفاق می‌افتد:

۱ـ **براثر زیان‌های وارده** ـ طبق ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت، در صورتی که براثر زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود، هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را تشکیل دهد تا موضوع انحلال یا بقای شرکت به شور و رأی گذاشته شود. هرگاه مجمع مزبور به انحلال شرکت رأی ندهد باید در همان جلسه سرمایه شرکت را به مبلغ موجود کاهش دهد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام عادی	×	
سود و زیان انباشته		×

۲ـ **تأخیر در اجرای تعهد صاحبان سهام** ـ طبق ماده ۳۳ اصلاحیه قانون تجارت، مبلغ پرداخت نشده سهام (سهام تعهد شده) باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه (حداکثر پنج سال) مطالبه شود. در صورتی که ظرف مهلت قانونی مبلغ تعهد شده توسط سهامداران پرداخت نشود باید سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده کاهش یابد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

شرح	بدهکار	بستانکار
سرمایه ـ سهام پذیره‌نویسی شده	×	
تعهد صاحبان سهام		×

کاهش اختیاری

در مواردی که سرمایه شرکت بیش از میزان مورد نیاز باشد مجمع عمومی فوق‌العاده می‌تواند به پیشنهاد هیئت مدیره در مورد کاهش اختیاری سرمایه اتخاذ تصمیم نماید، مشروط بر آنکه براثر کاهش سرمایه، به تساوی حقوق صاحبان سهام لطمه‌ای وارد نشود. کاهش اختیاری سرمایه معمولاً از طریق کاهش ارزش اسمی سهام به نسبت مساوی و تأدیه مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحب آن صورت می‌پذیرد. در این حالت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

سرمایه ـ سهام عادی	×	
وجوه نقد		×

حسابداری سهام خزانه

سهام خزانه عبارت از سهامی است که توسط یک شرکت صادر شده و مجدداً توسط همان شرکت تحصیل گردیده و هنوز به فروش نرسیده و یا به طور رسمی ابطال نگردیده است. خرید سهام خزانه منجر به کاهش تعداد سهام صادره نمی‌شود، اما تعداد سهام در دست سهامداران را کاهش می‌دهد.

اگر چه سهام خزانه برخی از نشانه‌های یک دارایی را دارا می‌باشد، اما به عنوان یک دارایی تلقی نمی‌شود، زیرا اصولاً سهام خزانه دارای حق رأی نیست و سود سهام نیز به آن تعلق نمی‌گیرد، به همین دلیل در ترازنامه به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

روش‌های حسابداری سهام خزانه

برای ثبت مبادلات سهام خزانه دو روش حسابداری وجود دارد که عبارتند از:

۱ـ روش بهای تمام شده

۲ـ روش ارزش اسمی

هرچند در وضعیت‌های مشابه جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام تحت هر یک از روش‌های فوق یکسان است، اما نتایج حاصل از بکارگیری هر یک از دو روش در مورد اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام متفاوت است.

روش بهای تمام شده

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ **هنگام تحصیل سهام خزانه** ـ سهام خزانه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شود.

۲ـ **هنگام فروش سهام خزانه** ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود[1]؛ و

۱ـ در صورتی که خرید سهام خزانه در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته و تنها بخشی از آن به فروش رسیده باشد، بهای تمام شده سهام خزانه فروخته شده برمبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

الف ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به حسابی تحت عنوان "صرف سهام خزانه" بستانکار می‌شود.

ب ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳ـ هنگام ابطال سهام خزانه ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام و صرف سهام، به نسبت مقداری که ابطال گردیده است، بدهکار شده و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود و هرگونه تفاوت بین مبالغ مزبور؛

الف ـ در صورتی که مانده بستانکار باشد به حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که مانده بدهکار باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

مثال ٦ ـ۷ـ حقوق صاحبان سهام شرکت شهریار در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ به شرح زیر است:

	ریال
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی (۵,۰۰۰ سهم)	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰

مبادلات مرتبط با سهام خزانه در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱۳X۱/۳/۱۵ خرید ۱,۰۰۰ سهم از سهام شرکت به قیمت هر سهم ۱,۷۰۰ ریال به عنوان سهام خزانه

۱۳X۱/۴/۲۰ فروش ۳۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۷۵۰ ریال

۱۳X۱/۵/۲۵ فروش ۲۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال

۱۳X۱/۶/۳۱ ابطال رسمی باقی‌مانده سهام خزانه

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش بهای تمام شده

حل:

تاریخ و شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۳/۱۵ سهام خزانه	۱,۷۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰ × ۱,۷۰۰ =
وجوه نقد		۱,۷۰۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۴/۲۰ وجوه نقد	۵۲۵,۰۰۰		۳۰۰ × ۱,۷۵۰ =
سهام خزانه		۵۱۰,۰۰۰	۳۰۰ × ۱,۷۰۰ =
صرف سهام خزانه		۱۵,۰۰۰	

۱۳X۱/۵/۲۵	وجوه نقد	۳۲۰,۰۰۰		۲۰۰ × ۱,۶۰۰ =
	صرف سهام خزانه	۱۵,۰۰۰		
	سود و زیان انباشته	۵,۰۰۰		
	سهام خزانه		۳۴۰,۰۰۰	۲۰۰ × ۱,۷۰۰ =
۱۳X۱/۶/۳۱	سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰		۵۰۰ × ۱,۰۰۰ =
	صرف سهام عادی	۱۰۰,۰۰۰		$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۵۰۰}{۵,۰۰۰} =$
	سود و زیان انباشته	۲۵۰,۰۰۰		
	سهام خزانه		۸۵۰,۰۰۰	۵۰۰ × ۱,۷۰۰ =

روش ارزش اسمی

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش ارزش اسمی نیز همانند روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ هنگام تحصیل سهام خزانه ـ هنگام خرید سهام خزانه، حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خریداری شده و حساب صرف سهام، به نسبت مقداری که خریداری شده است، بدهکار شده و حساب وجوه نقد معادل قیمت خرید بستانکار می‌شود؛ و

الف ـ در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام کمتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام بیشتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۲ـ هنگام فروش سهام خزانه ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خزانه فروخته شده بستانکار می‌شود؛ و

الف ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب ـ در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳ـ هنگام ابطال سهام خزانه ـ در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام بدهکار شده و حساب سهام خزانه بستانکار می‌شود و چون صرف سهام در هنگام خرید سهام خزانه حذف شده و حساب سهام خزانه به ارزش اسمی نگهداری می‌شود، لذا هیچ‌گونه تفاوتی ایجاد نخواهد شد.

مثال ۷ـ۷ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۶ـ۷،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش ارزش اسمی

حل:

شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱۳X۱/۳/۱۵ سهام خزانه	۱,۰۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام عادی	۲۰۰,۰۰۰		$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱,۰۰۰}{۵,۰۰۰} =$
سود و زیان انباشته	۵۰۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ × ۱,۷۰۰ =
۱۳X۱/۴/۲۰ وجوه نقد	۵۲۵,۰۰۰		۳۰۰ × ۱,۷۵۰ =
سهام خزانه		۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام خزانه		۲۲۵,۰۰۰	
۱۳X۱/۵/۲۵ وجوه نقد	۳۲۰,۰۰۰		۲۰۰ × ۱,۶۰۰ =
سهام خزانه		۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام خزانه		۱۲۰,۰۰۰	
۱۳X۱/۶/۳۱ سهام عادی	۵۰۰,۰۰۰		۵۰۰ × ۱,۰۰۰ =
سهام خزانه		۵۰۰,۰۰۰	

تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی

ممکن است شرکای یک شرکت تضامنی به منظور محدودکردن مسئولیت نامحدود خود، گردآوری سرمایه بیشتر، جذب مدیریت فعال و کارآمد، کاهش مالیات و یا بنا به دلایل دیگر تصمیم بگیرند شرکت تضامنی خود را به شرکت سهامی تبدیل کنند[۱]. این امر طبق ماده ۱۳۵ قانون تجارت با رعایت شرایط زیر مجاز می‌باشد:

۱ـ با تصویب کلیه شرکا

۲ـ رعایت تمام مقررات مربوط به شرکت سهامی

عملیات حسابداری تبدیل

حسابداری تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی در دو مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت تضامنی

۲ـ عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت سهامی

۱ـ تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی نباید موجب زیان بستانکاران شده و یا به حقوق آنان لطمه وارد نماید، چرا که در غیر این صورت ممکن است شرکای هر شرکت تضامنی برای عدم پرداخت دیون و از بین بردن مسئولیت تضامنی خود اقدام به تبدیل شرکت کرده و موجب تضییع حقوق بستانکاران گردند.

عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت تضامنی

هنگام تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی، کلیه اقلام دارایی به قیمت روز ارزیابی گردیده و اثرات ناشی از آن در حسابی تحت عنوان "تجدید ارزیابی" منظور می‌گردد. برای این منظور مراحل زیر انجام می‌شود:

۱ـ **منظور نمودن نتیجه تجدید ارزیابی دارایی‌ها به حساب تجدید ارزیابی** ـ در صورتی‌که مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی بیشتر از ارزش دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب دارایی مربوطه و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش دارایی مصداق دارد.

۲ـ **بستن سود یا زیان حاصل از تجدید ارزیابی به سرمایه شرکا** ـ پس از تجدید ارزیابی کلیه دارایی‌ها، حساب تجدید ارزیابی که مانده آن بیانگر سود یا زیان حاصل از تجدید ارزیابی می‌باشد، مانده‌گیری شده و به نسبت تقسیم سود و زیان به سرمایه شرکا منتقل می‌گردد. در این مرحله حساب تجدید ارزیابی بسته می‌شود.

۳ـ **بستن حساب‌های جاری، برداشت و وام شرکا** ـ مانده حساب‌های شخصی هر شریک مانند حساب‌جاری، برداشت و وام به حساب سرمایه وی منتقل گردیده و این حساب‌ها در دفاتر بسته می‌شوند.

۴ـ **ثبت انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها به شرکت سهامی** ـ در این مرحله، حساب‌های دارایی معادل مبلغ مانده در دفاتر (پس از تجدید ارزیابی) به تفکیک بستانکار شده و حساب‌های بدهی معادل مبلغ مانده در دفاتر و حساب "شرکت سهامی" معادل ارزش ویژه شرکت تضامنی (که برابر با حاصل تفاضل دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت می‌باشد) بدهکار می‌گردد و بدین ترتیب حساب‌های دارایی و بدهی بسته می‌شوند.

۵ـ **بستن حساب سرمایه شرکا و حساب شرکت سهامی** ـ پس از انجام مراحل فوق، تنها حساب سرمایه شرکا و حساب "شرکت سهامی" دارای مانده خواهند بود که پس از دریافت برگه‌های سهام شرکت سهامی و توزیع آن بین شرکای شرکت تضامنی حساب‌های مذکور نیز بسته می‌شوند، بدین ترتیب که حساب سرمایه شرکا به میزان مانده آن‌ها بدهکار شده و در مقابل حساب شرکت سهامی بستانکار می‌گردد.

عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت سهامی

عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت سهامی به شرح زیر انجام می‌شود:

۱ـ **تحصیل دارایی‌ها و تقبل بدهی‌ها** ـ دارایی‌های انتقال یافته از شرکت تضامنی به قیمت ارزیابی بدهکار و بدهی‌های تقبل شده بستانکار گردیده و مابه‌التفاوت دارایی‌ها و بدهی‌ها به بستانکار حساب "بدهی به شرکت تضامنی" منظور می‌شود.

۲ـ **صدور سهام و تسلیم آن به مالکین شرکت تضامنی** ـ معادل ارزش ویژه شرکت تضامنی سهام صادر و به مالکین شرکت تضامنی تسلیم می‌گردد. برای ثبت این رویداد، حساب بدهی به شرکت تضامنی معادل مانده آن بدهکار و حساب "سرمایه ـ سهام" به همین میزان بستانکار می‌شود.

۳ـ **فروش بقیه سهام** ـ هنگامی که بقیه سهام به فروش می‌رسد، همان‌طور که در فصل قبل بیان شد، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش سهام بدهکار و حساب "سرمایه ـ سهام" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود. چنانچه سهام به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش اسمی در بستانکار حساب صرف سهام ثبت می‌شود و در صورتی که سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب کسر سهام منظور می‌گردد.

مثال ۸-۷- ترازنامه شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد که به نسبت $\frac{۳}{۴}$ و $\frac{۱}{۴}$ در سود و زیان سهیم می‌باشند در تاریخ ۳۱ تیر ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد

ترازنامه

۳۱ تیر ماه ۱۳X۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۷۷۰,۰۰۰	بستانکاران	۶۰۰,۰۰۰
بدهکاران	۲۳۰,۰۰۰	جاری شهروز	۱۵۰,۰۰۰
موجودی کالا	۸۰۰,۰۰۰	جاری شهرزداد	۲۵۰,۰۰۰
اثاثه اداری	۲۰۰,۰۰۰	سرمایه شهروز	۱,۵۰۰,۰۰۰
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه شهرزاد	۱,۰۰۰,۰۰۰
	۳,۵۰۰,۰۰۰		۳,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ فوق شرکت سهامی شهر باران با سرمایه ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال منقسم به ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی تأسیس گردید و مقرر شد کلیه اقلام دارایی و بدهی شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد به شرکت سهامی انتقال یافته و هر یک از شرکا به میزان حقوق خود در شرکت تضامنی، سهام عادی شرکت سهامی را به ارزش اسمی دریافت دارند. جهت انتقال دارایی‌ها به دفاتر شرکت سهامی، موجودی کالا، اثاثه اداری و ساختمان به ترتیب به مبالغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال، ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید. همچنین مقرر شد برای بدهکاران مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر گرفته شود.

مطلوبست:

۱) ثبت عملیات مربوط به بستن حساب‌های شرکت تضامنی

۲) ثبت عملیات مربوط به تأسیس شرکت سهامی، با فرض این‌که باقی‌مانده سهام به مبلغ هر سهم ۱,۲۰۰ ریال نقداً به فروش رسیده باشد.

حل:

۱) دفاتر شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد

شرح	بدهکار	بستانکار	توضیح
۱) ساختمان	۲۰۰,۰۰۰		۱,۷۰۰,۰۰۰ − ۱,۵۰۰,۰۰۰ =
موجودی کالا		۵۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰ − ۷۵۰,۰۰۰ =
اثاثه اداری		۲۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰ − ۱۸۰,۰۰۰ =
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		۳۰,۰۰۰	
تجدید ارزیابی		۱۰۰,۰۰۰	
۲) تجدید ارزیابی	۱۰۰,۰۰۰		
سرمایه شهروز		۷۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰ × $\frac{۳}{۴}$ =
سرمایه شهرزاد		۲۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰ × $\frac{۱}{۴}$ =

شرح	بدهکار	بستانکار	
۳) جاری شهروز	۱۵۰,۰۰۰		
جاری شهرزاد	۲۵۰,۰۰۰		
سرمایه شهروز		۱۵۰,۰۰۰	
سرمایه شهرزاد		۲۵۰,۰۰۰	
۴) بستانکاران	۶۰۰,۰۰۰		
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	۳۰,۰۰۰		
شرکت سهامی شهر باران	۳,۰۰۰,۰۰۰		
وجوه نقد		۷۷۰,۰۰۰	
بدهکاران		۲۳۰,۰۰۰	
موجودی کالا		۷۵۰,۰۰۰	
اثاثه اداری		۱۸۰,۰۰۰	
ساختمان		۱,۷۰۰,۰۰۰	
۵) سرمایه شهروز	۱,۷۲۵,۰۰۰		۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۷۵,۰۰۰ + ۱۵۰,۰۰۰ =
سرمایه شهرزاد	۱,۲۷۵,۰۰۰		۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۲۵,۰۰۰ + ۲۵۰,۰۰۰ =
شرکت سهامی شهر باران		۳,۰۰۰,۰۰۰	

۲) دفاتر شرکت سهامی شهر باران

شرح	بدهکار	بستانکار	
۱) وجوه نقد	۷۷۰,۰۰۰		
بدهکاران	۲۳۰,۰۰۰		
موجودی کالا	۷۵۰,۰۰۰		
اثاثه اداری	۱۸۰,۰۰۰		
ساختمان	۱,۷۰۰,۰۰۰		
ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول		۳۰,۰۰۰	
بستانکاران		۶۰۰,۰۰۰	
بدهی به شرکت تضامنی		۳,۰۰۰,۰۰۰	
۲) بدهی به شرکت تضامنی	۳,۰۰۰,۰۰۰		
سهام عادی		۳,۰۰۰,۰۰۰	
۳) وجوه نقد	۸,۴۰۰,۰۰۰		۷,۰۰۰ × ۱,۲۰۰ =
سهام عادی		۷,۰۰۰,۰۰۰	۷,۰۰۰ × ۱,۰۰۰ =
صرف سهام عادی		۱,۴۰۰,۰۰۰	

لازم به توضیح است که دارایی‌های ثابت و موجودی کالا به مبلغ خالص (مبلغ تجدید ارزیابی) در دفاتر شرکت سهامی ثبت می‌شوند، ولی در مورد مطالبات، هم حساب بدهکاران و هم حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول هر دو در دفاتر شرکت سهامی ثبت می‌گردند.

انحلال و تصفیه شرکت‌های سهامی

انحلال شرکت سهامی به معنای پایان فعالیت آن است[1]. به محض انحلال، شرکت در حال تصفیه محسوب گردیده و عملیات تصفیه شروع می‌شود که شامل فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات، پرداخت بدهی‌ها، تعیین سود و زیان حاصل از تصفیه و تقسیم وجوه نقد باقی‌مانده (در صورت وجود) بین صاحبان سهام می‌باشد.

تا زمانی که امر تصفیه خاتمه نیافته است شخصیت حقوقی شرکت جهت انجام امور مربوط به تصفیه باقی مانده و مدیران تصفیه موظف به خاتمه دادن کارهای جاری و اجرای تعهدات و وصول مطالبات و تقسیم دارایی‌های شرکت می‌باشند[2]. همچنین مدیران تصفیه باید در پایان هر سال مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت را با رعایت شرایط و تشریفات قانونی دعوت کرده و موارد زیر را به مجمع عمومی مذکور گزارش نمایند:

۱ـ ترازنامه (شامل حساب‌های باقی‌مانده که هنوز بسته نشده است.)

۲ـ حساب سود و زیان عملیات تصفیه

۳ـ صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌ها

حسابداری عملیات تصفیه

معمولاً تصفیه شرکت‌های سهامی به مدت زمان نسبتاً طولانی نیازمند است. برای حسابداری عملیات تصفیه در شرکت‌های سهامی حسابی تحت عنوان "سود و زیان تصفیه[3]" در دفاتر ایجاد گردیده و مراحلی به شرح زیر صورت می‌گیرد:

۱ـ فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات ـ در زمان فروش هر یک از اقلام دارایی و یا هنگام وصول مطالبات، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش یا میزان مبلغ دریافت شده بدهکار و حساب دارایی مربوطه بستانکار گردیده و مابه‌التفاوت به حساب سود و زیان تصفیه منظور می‌شود. بدیهی است حساب‌های مرتبط با دارایی‌های فروش رفته یا مطالبات وصول شده نظیر استهلاک انباشته و ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول نیز (در صورت وجود) همزمان با ثبت موردنظر بدهکار گردیده و بسته می‌شوند. در حالت اخیر مابه‌التفاوت قیمت فروش یا مبلغ دریافت شده و ارزش دفتری دارایی به حساب سود و زیان تصفیه منظور می‌شود.

۲ـ بازپرداخت بدهی‌ها ـ پس از فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات، از محل وجوه به دست آمده، بدهی‌های شرکت بازپرداخت می‌گردد. بنابراین حساب بدهی مربوطه بدهکار و حساب وجوه نقد معادل مبلغ پرداخت شده بستانکار می‌شود.

۳ـ پرداخت هزینه‌های تصفیه ـ چنانچه در طول دوران تصفیه، شرکت متحمل هزینه‌ای (از قبیل حقوق مدیران تصفیه) گردد، این هزینه در بدهکار حساب سود و زیان تصفیه و بستانکار حساب وجوه نقد ثبت می‌شود.

۴ـ پرداخت به صاحبان سهام ـ پس از انجام مراحل فوق، تنها حساب‌های وجوه نقد، سود و زیان تصفیه و اقلام تشکیل‌دهنده حقوق

۱ـ طبق ماده ۱۹۹ اصلاحیه قانون تجارت شرکت سهامی در موارد زیر منحل می‌شود:

۱ـ وقتی‌که شرکت موضوعی را که برای آن تشکیل شده است انجام داده و یا انجام آن غیرممکن شده باشد.

۲ـ در صورتی که شرکت برای مدت معینی تشکیل گردیده و آن مدت منقضی شده باشد.

۳ـ در صورت ورشکستگی شرکت

۴ـ در هر موقع که مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام به هر علتی رأی به انحلال شرکت بدهد.

۵ـ در صورت صدور حکم قطعی دادگاه

۲ـ ماده ۲۰۸ اصلاحیه قانون تجارت

۳ـ مانده حساب سود و زیان تصفیه در ترازنامه شرکت در حال تصفیه همانند سود و زیان انباشته و در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

صاحبان سهام دارای مانده بوده و بقیه حساب‌ها بسته شده‌اند. بنابراین ترازنامه‌ای مشتمل بر مانده حساب‌های مذکور و نیز گزارشی از دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در طول دوره تصفیه تهیه و به آخرین مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در حال تصفیه ارائه می‌گردد. در مجمع مذکور ختم تصفیه اعلام گردیده و وجوه نقد باقی‌مانده، ابتدا صرف بازپرداخت مبلغ اسمی سهام به سهامداران می‌گردد و مازاد آن به ترتیب مقرر در اساسنامه شرکت و در صورتی‌که در اساسنامه چیزی بیان نشده باشد، به نسبت سهام بین سهامداران تقسیم می‌شود[1]. ثبت این رویداد به این صورت است که کلیه حساب‌های حقوق صاحبان سهام و سود و زیان تصفیه بر حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده و حساب وجوه نقد بستانکار می‌شود.

مثال ۹ـ۷ـ در تاریخ ۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت سهامی شهرام تشکیل و انحلال شرکت را تصویب و مدیران تصفیه را جهت تصفیه امور شرکت تعیین نمود. در این تاریخ ترازنامه شرکت به شرح زیر است:

شرکت سهامی شهرام
ترازنامه
۳۱ خرداد ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
وجوه نقد		۵۵۰,۰۰۰	بستانکاران		۱,۵۰۰,۰۰۰
بدهکاران		۶۵۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:		
موجودی کالا		۱,۵۰۰,۰۰۰	سهام عادی	۳,۰۰۰,۰۰۰	
ساختمان	۲,۰۰۰,۰۰۰		اندوخته قانونی	۳۰۰,۰۰۰	
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۴۰۰,۰۰۰)		زیان انباشته	(۵۰۰,۰۰۰)	
		۱,۶۰۰,۰۰۰			۲,۸۰۰,۰۰۰
		۴,۳۰۰,۰۰۰			۴,۳۰۰,۰۰۰

در جریان تصفیه عملیات زیر انجام گرفت:

۱۳X۱/۴/۱۰ موجودی کالا به مبلغ ۱,۳۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳X۱/۴/۲۵ ساختمان به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال فروخته شد.

۱۳X۱/۵/۱۵ مطالبات از بدهکاران به جز یک قلم به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال کلاً وصول شد.

۱۳X۱/۶/۱۲ کلیه بدهی‌های شرکت از محل وجوه نقد پرداخت گردید.

۱۳X۱/۶/۲۰ هزینه‌های تصفیه و حق‌الزحمه مدیران تصفیه جمعاً به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت گردید.

در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت سهامی شهرام (در حال تصفیه) تشکیل و ختم تصفیه را اعلام نمود. همزمان با مجمع مذکور مطالبات سهامداران پرداخت و برگه‌های سهام آنان دریافت و ابطال گردید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه جهت تصفیه امور شرکت

۲) تهیه حساب سود و زیان تصفیه، ترازنامه و صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌ها در تاریخ ۱۳X۱/۶/۲۰

۱ـ طبق ماده ۲۲۵ اصلاحیه قانون تجارت، تقسیم دارایی شرکت بین صاحبان سهام خواه در مدت تصفیه و خواه پس از آن ممکن نیست، مگر آنکه شروع تصفیه و دعوت بستانکاران قبلاً سه مرتبه و هر مرتبه به فاصله یک ماه در روزنامه رسمی و روزنامه کثیرالانتشاری که اطلاعیه‌ها و آگهی‌های مربوط به شرکت در آن درج می‌گردد آگهی شده و لااقل شش ماه از تاریخ انتشار اولین آگهی گذشته باشد.

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳x۱/۴/۱۰	وجوه نقد	۱,۳۵۰,۰۰۰	
	سود و زیان تصفیه	۱۵۰,۰۰۰	
	موجودی کالا		۱,۵۰۰,۰۰۰
۱۳x۱/۴/۲۵	وجوه نقد	۲,۰۰۰,۰۰۰	
	استهلاک انباشته ساختمان	۴۰۰,۰۰۰	
	ساختمان		۲,۰۰۰,۰۰۰
	سود و زیان تصفیه		۴۰۰,۰۰۰
۱۳x۱/۵/۱۵	وجوه نقد	۶۲۰,۰۰۰	
	سود و زیان تصفیه	۳۰,۰۰۰	
	بدهکاران		۶۵۰,۰۰۰
۱۳x۱/۶/۱۲	بستانکاران	۱,۵۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۱,۵۰۰,۰۰۰
۱۳x۱/۶/۲۰	سود و زیان تصفیه	۱۰۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۱۰۰,۰۰۰

سود و زیان تصفیه

تاریخ	بدهکار	تاریخ	بستانکار
۴/۱۰	۱۵۰,۰۰۰	۴/۲۵	۴۰۰,۰۰۰
۵/۱۵	۳۰,۰۰۰		
۶/۲۰	۱۰۰,۰۰۰		
مانده	۱۲۰,۰۰۰		
	۴۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰
		مانده	۱۲۰,۰۰۰

شرکت سهامی شهرام (در حال تصفیه)

ترازنامه

۲۰ شهریور ماه ۱۳x۱

	ریال		ریال
وجوه نقد	۲,۹۲۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
		سهام عادی	۳,۰۰۰,۰۰۰
		اندوخته قانونی	۳۰۰,۰۰۰
		سود تصفیه	۱۲۰,۰۰۰
		زیان انباشته	(۵۰۰,۰۰۰)
	۲,۹۲۰,۰۰۰		۲,۹۲۰,۰۰۰

شرکت سهامی شهرام

صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌ها

برای دوره تصفیه

	ریال	ریال
مانده حساب وجوه نقد در ابتدای عملیات تصفیه		۵۵۰,۰۰۰
دریافت‌ها:		
دریافتی بابت فروش موجودی کالا	۱,۳۵۰,۰۰۰	
دریافتی بابت فروش ساختمان	۲,۰۰۰,۰۰۰	
وصولی از بدهکاران	۶۲۰,۰۰۰	
جمع دریافت‌ها		۳,۹۷۰,۰۰۰
جمع وجوه نقد		۴,۵۲۰,۰۰۰
پرداخت‌ها:		
پرداختی به بستانکاران	۱,۵۰۰,۰۰۰	
پرداختی بابت هزینه‌های تصفیه	۱۰۰,۰۰۰	
جمع پرداخت‌ها		(۱,۶۰۰,۰۰۰)
مانده حساب وجوه نقد آماده برای توزیع بین صاحبان سهام		۲,۹۲۰,۰۰۰

پس از مراجعه سهامداران و دریافت ارزش دفتری سهام خود، ثبت زیر در دفاتر صورت گرفته و کلیه حساب‌ها بسته می‌شوند.

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۶/۳۱	سهام عادی	۳,۰۰۰,۰۰۰	
	اندوخته قانونی	۳۰۰,۰۰۰	
	سود و زیان تصفیه	۱۲۰,۰۰۰	
	سود و زیان انباشته		۵۰۰,۰۰۰
	وجوه نقد		۲,۹۲۰,۰۰۰

تودیع وجوه باقی‌مانده در پایان عملیات تصفیه نزد بانک

ممکن است تا پایان عملیات تصفیه برخی از بستانکاران و سهامداران جهت دریافت مطالبات خود به شرکت مراجعه نکنند. طبق ماده ۲۲۸ اصلاحیه قانون تجارت، پس از اعلام ختم تصفیه و ثبت آن در اداره ثبت شرکت‌ها، مدیران تصفیه باید وجوهی را که باقی مانده است در حساب مخصوصی نزد یکی از بانک‌های ایران تودیع و صورت اسامی بستانکاران و صاحبان سهامی را که حقوق خود را دریافت نکرده‌اند، به همان بانک تسلیم و مراتب را طی آگهی در روزنامه کثیرالانتشاری که آگهی های مربوط به شرکت در آن درج می‌گردد به اطلاع اشخاص ذینفع برسانند تا برای گرفتن طلب خود به بانک مراجعه کنند. پس از انقضای ده سال از تاریخ انتشار آگهی ختم تصفیه هر مبلغی از وجوه که در بانک باقی مانده باشد در حکم مال بلاصاحب بوده و از طرف بانک با اطلاع دادستان شهرستان محل به خزانه دولت منتقل خواهد شد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ برخی از اقلام اصلی صورت سود و زیان در زیر مشخص شده‌اند:

۱ـ سود خالص ۲ـ عملیات متوقف شده ۳ـ سود یا زیان غیرمترقبه ۴ـ سود یا زیان فعالیت‌های عادی

نحوه ارائه صحیح اقلام فوق در صورت سود و زیان به ترتیب عبارت است از:

الف) ۲، ۴، ۳، ۱ ب) ۳،۱،۲،۴ ج) ۱،۳،۲،۴ د) ۱،۲،۳،۴

۲ـ اقلام استثنایی، اقلام بااهمیتی است که:

الف) از فعالیت‌های غیراصلی و غیرمستمر واحد تجاری ناشی می‌شود.

ب) منشأ آن رویدادهایی است که در چارچوب فعالیت‌های عادی واحد تجاری است.

ج) بسیار غیرمعمول بوده و منشأ آن رویدادهایی خارج از فعالیت‌های عادی واحد تجاری است.

د) مربوط به تعدیلات سنواتی است و از تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات ناشی می‌شود.

۳ـ در صورت توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری لازم است:

الف) نتیجه عملیات بخش متوقف شده جزء اقلام غیرمترقبه گزارش شود.

ب) نتیجه عملیات بخش متوقف شده مستقیماً به سود و زیان انباشته منظور شود.

ج) درآمدها و هزینه‌های بخش متوقف شده با هم تهاتر شده و خالص آن به صورت جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود.

د) درآمدها و هزینه‌های عملیاتی بخش متوقف شده در سرفصل‌های مربوط به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود.

۴ـ خسارت ناشی از طوفان در صورتی می‌تواند به عنوان یک قلم غیرمترقبه گزارش شود که:

الف) مدیریت اقدامات احتیاطی را به عمل آورده باشد.

ب) واحد تجاری در منطقه‌ای واقع شده باشد که بارها در آن طوفان رخ داده است.

ج) واحد تجاری در منطقه‌ای واقع شده باشد که به ندرت در آن طوفان رخ می‌دهد.

د) خسارت ناشی از طوفان تحت هیچ شرایطی نمی‌تواند به عنوان یک قلم غیرمترقبه طبقه‌بندی شود.

۵ـ تعدیلات سنواتی باید:

الف) در صورت سود و زیان جامع به عنوان آخرین قلم گزارش شود.

ب) در صورت سود و زیان دوره جاری بعد از اقلام غیرمترقبه گزارش شود.

ج) در گردش حساب سود (زیان) انباشته به عنوان اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای سال گزارش شود.

د) موارد الف و ج صحیح است.

۶ـ اثرات انباشته ناشی از تغییر در رویه‌های حسابداری باید:

الف) در صورت سود و زیان بعد از اقلام غیرمترقبه گزارش شود.

ب) به عنوان بخشی از فعالیت‌های عادی در صورت سود و زیان گزارش شود.
ج) به عنوان تعدیلات سنواتی، در گردش حساب سود (زیان) انباشته منظور شود.
د) در صورت سود و زیان بعد از سود حاصل از فعالیت‌های عادی و قبل از اقلام غیرمترقبه گزارش شود.

۷ـ اصلاح اشتباهات بااهمیت مربوط به دوره‌های قبل، در دوره‌ای که کشف می‌شود، براساس کدامیک از موارد زیر گزارش می‌شود؟
الف) در صورت سود و زیان بعد از اقلام غیرمترقبه
ب) در صورت سود و زیان بعد از سود حاصل از عملیات مستمر
ج) در گردش حساب سود (زیان) انباشته بعد از سود خالص دوره جاری
د) در گردش حساب سود (زیان) انباشته به عنوان اصلاح مانده سود یا زیان انباشته ابتدای دوره

۸ـ سود سهام در چه تاریخی به عنوان بدهی قطعی شرکت تلقی می‌شود؟
الف) تاریخ ترازنامه ب) تاریخ پیشنهاد سود توسط هیئت مدیره
ج) تاریخ پرداخت سود د) تاریخ تصویب سود توسط مجمع عمومی صاحبان سهام

۹ـ هیئت مدیره شرکت آزیتا در جلسه مورخ ۱۳x۲/۲/۱۵، پس از تأیید صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۱۳x۱/۱۲/۲۹، سود سهام نقدی را به ازای هر سهم به مبلغ ۴۰۰ ریال پیشنهاد نمود. مجمع عمومی صاحبان سهام در تاریخ ۱۳x۲/۳/۱۸ تشکیل و سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره را تصویب کرد. این سود از تاریخ ۱۳x۲/۴/۳۱ قابل پرداخت به سهامداران می‌باشد. سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ .... سهامدار بوده باشند.
الف) ۱۳x۱/۱۲/۲۹ ب) ۱۳x۲/۲/۱۵ ج) ۱۳x۲/۳/۱۸ د) ۱۳x۲/۴/۳۱

۱۰ـ در تاریخ ۱۳x۱/۲/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت آریا تصویب نمود که موجودی مواد اولیه مازاد بر نیاز شرکت به عنوان سود غیرنقدی بین صاحبان سهام توزیع گردد. در این تاریخ، ارزش دفتری موجودی مواد اولیه ۲۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۲۵۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ تصویب سود سهام، سود حاصل از واگذاری دارایی به چه میزان باید شناسایی شود؟
الف) صفر ب) ۵۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۰۰,۰۰۰ ریال د) ۲۵۰,۰۰۰ ریال

۱۱ـ تعداد سهام عادی صادره شرکت رامین شامل ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳x۱/۸/۲۶ شرکت تجزیه سهام ۱ به ۴ (یعنی چهار سهم جدید در قبال یک سهم فعلی) را انجام داد. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم ۱,۲۰۰ ریال است. ارزش اسمی هر سهم بعد از تجزیه سهام برابر است با:
الف) ۲۰۰ ریال ب) ۲۴۰ ریال ج) ۲۵۰ ریال د) ۳۰۰ ریال

۱۲ـ سود سهمی و تجزیه سهام هر دو موجب تغییر در:
الف) سود انباشته می‌شوند. ب) تعداد سهام صادره می‌شوند.
ج) ارزش اسمی هر سهم می‌شوند. د) اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شوند.

۱۳ـ حق تقدم خرید سهام، صاحبان سهام را قادر می‌سازد که:

الف) متناسب با میزان سهام خود در افزایش سرمایه مشارکت نمایند.

ب) در هر زمان که بخواهند سهام ممتاز خود را به سهام عادی تبدیل نمایند.

ج) قبل از پرداخت سود به سایر سهامداران، سود سهام خود را دریافت نمایند.

د) متناسب با میزان سهام خود در دارایی‌های شرکت در زمان انحلال مشارکت نمایند.

۱۴ـ هنگام کاهش اجباری سرمایه، کدامیک از حساب‌های زیر ممکن است بستانکار شود؟

	سود و زیان انباشته	تعهد صاحبان سهام	وجوه نقد
الف)	بله	بله	بله
ب)	بله	بله	خیر
ج)	بله	خیر	خیر
د)	خیر	خیر	بله

۱۵ـ پس از تصفیه کامل شرکت سهامی، وجوه نقد باقی‌مانده بر اساس چه مبنایی بین صاحبان سهام تقسیم می‌گردد؟

الف) ارزش تصفیه سهام ب) ارزش دفتری سهام ج) ارزش اسمی سهام د) ارزش اسمی سهام بعلاوه صرف

مسائل

۱ـ۷ـ اطلاعات زیر در سال ۱۳X۱ از دفاتر شرکت اسماعیل استخراج شده است:

	ریال
سود انباشته ابتدای سال	۴۰۰,۰۰۰
فروش	۹۸۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۵۲۰,۰۰۰
هزینه‌های عمومی و اداری	۱۰۰,۰۰۰
هزینه‌های فروش	۱۲۰,۰۰۰
هزینه‌های مالی	۸۰,۰۰۰
درآمد اجاره	۲۴۰,۰۰۰
تعدیلات سنواتی ـ بدهکار	۸۰,۰۰۰

با فرض این‌که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد و اندوخته قانونی، اندوخته توسعه و تکمیل و سود سهام تصویب شده به ترتیب معادل ۱۰ درصد، ۲۰ درصد و ۵۰ درصد سود خالص درنظر گرفته شود،

مطلوبست:

۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳X۱

۲) تهیه گردش حساب سود انباشته برای سال ۱۳X۱

۷ـ۲ـسود ناشی از فعالیت‌های عادی شرکت اسحاق برای سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. در طی سال ۱۳X۱ در اثر وقوع زلزله بخشی از دارایی‌های شرکت تخریب گردیده و مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال به شرکت خسارت وارد شده است. نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.

مطلوبست: نحوه انعکاس رویداد فوق در صورت سود و زیان سال ۱۳X۱

۷ـ۳ـترازنامه شرکت الیاس در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال		ریال
موجودی نقد	۱,۲۰۰,۰۰۰	بدهی‌های جاری	۱,۲۰۰,۰۰۰
سایر دارایی‌های جاری	۲,۳۰۰,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری	۸۰۰,۰۰۰
دارایی‌های ثابت مشهود	۳,۲۰۰,۰۰۰	سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
سایر دارایی‌های غیرجاری	۱,۸۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۸,۵۰۰,۰۰۰		۸,۵۰۰,۰۰۰

مطلوبست:

۱) تعیین حداکثر مبلغی که به عنوان سود نقدی می‌توان پرداخت کرد.

۲) با فرض آنکه سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام برسد، ثبت‌های روزنامه را در تاریخ‌های زیر ارائه دهید:

الف) تاریخ پیشنهاد سود سهام

ب) تاریخ تصویب سود سهام

ج) تاریخ پرداخت سود سهام

۷ـ۴ـشرکت یوسف به دلیل آنکه از لحاظ نقدینگی در مضیقه بود تصمیم گرفت تعداد ۵,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت یعقوب را که بهای تمام شده آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود به عنوان سود غیرنقدی بین صاحبان سهام خود توزیع کند. ارزش اسمی هر سهم شرکت یعقوب ۱,۰۰۰ ریال و قیمت بازار هر سهم آن در تاریخ تصویب سود ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۷ـ۵ـبخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۵۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۰۰۰,۰۰۰
	۹,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۲ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت توزیع سود سهمی به میزان ۵۰ درصد (یعنی صدور یک سهم اضافی به ازای هر دو سهم) را تصویب نمود و سرمایه شرکت را به مبلغ ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳X۲/۴/۱۵ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید.

قیمت بازار هر سهم عادی در تاریخ‌های ۱۳X۲/۳/۱۲ و ۱۳X۲/۴/۱۵ به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۱,۴۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۲/۳/۱۲ و ۱۳X۲/۴/۱۵

۶ـ۷ـ حقوق صاحبان سهام شرکت مهدی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته قانونی	۶۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در اثر هر یک از رویدادهای زیر:

۱) صدور سود سهمی به میزان ۲۰ درصد

۲) تجزیه سهام ۱ به ۲

۷ـ۷ـ بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هادی در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

	ریال
سرمایه ـ سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۲۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۳,۲۰۰,۰۰۰
	۸,۴۰۰,۰۰۰

عملیات مرتبط با حقوق صاحبان سهام در سال ۱۳X۲ به شرح زیر است:

۱ـ تخصیص مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۲ـ تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

۳ـ بازخرید ۵۰۰ سهم عادی از قرار هر سهم ۱,۶۰۰ ریال (روش حسابداری سهام خزانه، بهای تمام شده است.)

۴ـ تحصیل یک قطعه زمین در ازای واگذاری ۵۰۰ سهم خزانه. در تاریخ مبادله، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۷۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۸۷۰,۰۰۰ ریال است.

۵ـ تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۲۵ درصد

۶ـ تجزیه سهام ۱ به ۲

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۷ـ۸ـ سرمایه شرکت کیوان (که از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد) متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳X۱/۷/۲۰ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت مذکور به منظور اتخاذ تصمیم درخصوص افزایش سرمایه تشکیل و تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی صاحبان سهام به میزان ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. در تاریخ ۱۳X۱/۷/۲۴ برای کلیه سهامداران گواهی نامه حق تقدم خرید سهام (که در آن مهلت استفاده از حق تقدم دو ماه تعیین شده بود) صادر و ارسال شد.

تا تاریخ ۱۳X۱/۹/۲۴ (پایان مهلت استفاده از حق تقدم خرید سهام) مبلغ ۴,۶۵۰,۰۰۰ ریال (معادل ارزش اسمی ۴,۶۵۰ سهم) به حساب بانکی تعیین شده واریز گردید.

در تاریخ ۱۳X۱/۹/۲۸ حق تقدم‌های استفاده نشده (و پاره سهم‌های ایجاد شده در اثر افزایش سرمایه) به طور یکجا از طریق سازمان بورس اوراق بهادار به مبلغ خالص ۵۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید. مبلغ اسمی سهام‌های مذکور نیز در این تاریخ از خریداران وصول و به حساب بانکی شرکت واریز شد.

در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۱۵ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها ثبت و برگه سهام حاصل از افزایش سرمایه صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۷ـ۹ـ سرمایه شرکت کیهان در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است که به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال صادر و به فروش رسیده است. رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

۱ـ خرید ۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال

۲ـ فروش ۶۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۵۰ ریال

۳ـ واگذاری ۵۰۰ سهم از سهام خزانه در ازای تحصیل یک قطعه زمین. در تاریخ مبادله، ارزش بازار هر سهم ۱,۴۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۷۲۰,۰۰۰ ریال بود.

۴ـ فروش ۴۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۳۰۰ ریال

۵ـ ابطال رسمی باقی‌مانده سهام خزانه

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این‌که برای ثبت مبادلات سهام خزانه:

الف) از روش بهای تمام شده استفاده شود.

ب) از روش ارزش اسمی استفاده شود.

۲) تعیین اثر هر یک از رویدادهای فوق بر عناصر صورت‌های مالی به شرح جدول زیر با استفاده از روش‌های بهای تمام شده و ارزش اسمی برای ثبت مبادلات سهام خزانه (پاسخ خود را در هر مورد به اختصار با استفاده از واژه‌های "افزایش"، "کاهش" و "بدون تأثیر" ارائه دهید.)

رویداد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	حقوق صاحبان سهام	سرمایه پرداخت شده	سود انباشته	سود خالص
۱						
۲						
۳						
۴						
۵						

۷ـ۱۰ـترازنامه شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل که به نسبت مساوی در سود و زیان سهیم می‌باشند در تاریخ ۳۱ مرداد ماه ۱۳X۱ به شرح زیر است:

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل
ترازنامه
۳۱ مرداد ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال		ریال	ریال
وجوه نقد		۳۳۰,۰۰۰	بستانکاران		۳۷۰,۰۰۰
بدهکاران	۴۰۰,۰۰۰		جاری ابراهیم		۲۱۰,۰۰۰
ـ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	(۲۰,۰۰۰)				۵۸۰,۰۰۰
		۳۸۰,۰۰۰			
موجودی کالا		۶۷۰,۰۰۰	سرمایه شرکا:		
ساختمان	۱,۵۰۰,۰۰۰		ابراهیم	۱,۰۰۰,۰۰۰	
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۳۰۰,۰۰۰)		اسماعیل	۱,۰۰۰,۰۰۰	
		۱,۲۰۰,۰۰۰			۲,۰۰۰,۰۰۰
		۲,۵۸۰,۰۰۰			۲,۵۸۰,۰۰۰

در تاریخ فوق شرکا تصمیم گرفتند شرکت را به شرکت سهامی تبدیل نمایند، بنابراین شرکت سهامی زمزم با سرمایه ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال منقسم به ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی تأسیس و مقرر شد شرکا به میزان سرمایه خود در شرکت تضامنی سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی دریافت نمایند. جهت انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها به شرکت سهامی:

۱ـ موجودی کالا به مبلغ ۶۸۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

۲ـ ساختمان به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شد.

۳ـ مقرر شد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول تا مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یابد.

۴ـ بدهی‌ها عیناً به مبلغ دفتری به شرکت سهامی انتقال یابد.

بقیه سهام شرکت زمزم از قرار هر سهم ۱,۲۰۰ ریال نقداً به فروش رسید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های مربوط به تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی در دفاتر هر دو شرکت

۲) ثبت مربوط به فروش بقیه سهام در دفاتر شرکت سهامی

۳) تهیه ترازنامه شرکت سهامی زمزم (پس از عملیات فوق)

۷ـ۱۱ـدر تاریخ ۳۰ مهر ماه ۱۳X۱ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت سهامی ستاره که فعالیت آن برای مدت بیش از یک سال متوقف شده بود تشکیل و انحلال شرکت را تصویب نمود. در این تاریخ ترازنامه شرکت به شرح زیر است:

شرکت سهامی ستاره

ترازنامه

۳۰ مهر ماه ۱۳X۱

	ریال	ریال
وجوه نقد		۷۴۵,۰۰۰
بدهکاران	۴۰۰,۰۰۰	
ـ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	(۲۰,۰۰۰)	۳۸۰,۰۰۰
موجودی کالا		۸۳۵,۰۰۰
ساختمان	۲,۵۰۰,۰۰۰	
ـ استهلاک انباشته ساختمان	(۵۰۰,۰۰۰)	۲,۰۰۰,۰۰۰
		۳,۹۶۰,۰۰۰

	ریال	ریال
بستانکاران		۸۶۰,۰۰۰
حقوق صاحبان سهام:		
سهام عادی	۲,۰۰۰,۰۰۰	
صرف سهام عادی	۴۰۰,۰۰۰	
اندوخته قانونی	۲۰۰,۰۰۰	
سود انباشته	۵۰۰,۰۰۰	
		۳,۱۰۰,۰۰۰
		۳,۹۶۰,۰۰۰

در جریان تصفیه عملیات زیر انجام گرفت:

۱۳X۱/۸/۱۵ ساختمان به مبلغ ۲,۳۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳X۱/۸/۲۸ موجودی کالا به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳X۱/۹/۱۲ مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران وصول گردید و بقیه غیرقابل وصول تلقی شد.

۱۳X۱/۹/۲۰ کلیه بدهی‌های شرکت از محل وجوه نقد پرداخت گردید.

۱۳X۱/۹/۳۰ هزینه‌های تصفیه و حق‌الزحمه مدیران تصفیه جمعاً به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت گردید.

در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۲۰ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت سهامی ستاره (در حال تصفیه) تشکیل و ختم تصفیه را اعلام نمود. همزمان با مجمع مذکور مطالبات سهامداران پرداخت و برگه‌های سهام آنان دریافت و ابطال گردید.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه جهت تصفیه امور شرکت

۲) تهیه حساب سود و زیان تصفیه، ترازنامه و صورت‌حساب دریافت‌ها و پرداخت‌های شرکت در حال تصفیه در تاریخ ۱۳X۱/۹/۳۰

فصل هشتم

بدهی‌های بلندمدت

واحدهای تجاری برای گسترش فعالیت‌های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. یکی از اثربخش‌ترین راه‌های تأمین منابع مالی استفاده از بدهی‌های بلندمدت است که موجب می‌شود صاحبان اصلی واحد تجاری، ضمن حفظ اعمال کنترل واحد تجاری، با سرمایه‌گذاری محدود به سود بیشتری دست یابند.

بدهی‌های بلندمدت تعهداتی است که انتظار نمی‌رود طی چرخه عملیاتی[1] معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، پرداخت یا تسویه شود. اوراق قرضه پرداختنی، اسناد پرداختنی بلندمدت، تسهیلات بلندمدت پرداختنی، بدهی‌های مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان نمونه‌هایی از اقلام بدهی بلندمدت به شمار می‌روند. در این فصل تنها اوراق قرضه توضیح داده شده و سایر بدهی‌های بلند مدت در دروس بعدی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

اوراق قرضه

یکی از متداول‌ترین ابزارهای تأمین مالی، اوراق قرضه است که معمولاً واحدهای تجاری به منظور اجرای پروژه‌های عظیم مانند ایجاد تأسیسات یک پالایشگاه و یا ساخت سد اقدام به صدور آن می‌نمایند. انتشار اوراق قرضه تابع شرایط و مقررات خاصی می‌باشد که در قوانین هر کشوری پیش‌بینی می‌شود[2].

طبق ماده ۵۲ اصلاحیه قانون تجارت، "ورقه قرضه، ورقه قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمام یا اجزای آن، در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد". همچنین اوراق قرضه دارای شرایطی می‌باشد که بر روی برگه قرضه قید می‌گردد. از جمله مندرجات اوراق قرضه می‌توان موارد زیر را نام برد:

۱ـ مبلغ اسمی ـ مبلغی است که روی ورقه قرضه درج می‌شود و نماینده بدهی شرکت صادرکننده به دارنده آن می‌باشد.

۱ـ مدت زمان بین تحصیل کالا و تبدیل آن به وجه نقد اصطلاحاً چرخه عملیاتی نامیده می‌شود.

۲- در ایران بیست و یک ماده از اصلاحیه قانون تجارت (مواد ۵۱ تا ۷۱) در ارتباط با صدور اوراق قرضه می‌باشد.

۲- نرخ بهره - نرخی است که شرکت صادر کننده اوراق قرضه موظف است براساس آن و بر مبنای مبلغ اسمی ورقه قرضه، به دارنده آن بهره پرداخت نماید[1].

۳- تاریخ‌های پرداخت بهره - تاریخی است که روی ورقه قرضه جهت پرداخت اقساط بهره معین شده است. توضیح این‌که مبلغ بهره معمولاً به صورت سه ماهه، شش ماهه و یا یک‌ساله پرداخت می‌گردد.

۴- سررسید اوراق قرضه - تاریخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه مکلف به پرداخت مبلغ اسمی این اوراق به دارنده آن می‌باشد.

انواع اوراق قرضه

اوراق قرضه را با توجه به ویژگی‌های مختلف می‌توان به گروه‌های متفاوتی طبقه‌بندی نمود که اهم آن به شرح زیر است:

اوراق قرضه با نام و اوراق قرضه بی‌نام

اوراق قرضه با نام، اوراق قرضه‌ای است که در وجه شخص معینی صادر و نام خریدار در دفاتر واحد تجاری صادرکننده ثبت می‌گردد. فروش این گونه اوراق باید به اطلاع واحد تجاری صادرکننده رسیده و اوراق قبلی باطل و اوراق جدیدی به نام خریدار جدید صادر و در دفاتر منعکس گردد. بهره این‌گونه اوراق در تاریخ‌های پرداخت بهره صرفاً به آخرین شخصی پرداخت می‌شود که نام او در دفاتر واحد تجاری ثبت شده باشد.

اوراق قرضه بی‌نام که **اوراق قرضه با کوپن** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که نام خریدار بر روی آن درج نمی‌شود و دارنده اوراق، مالک آن تلقی می‌گردد. خرید و فروش این گونه اوراق بدون مراجعه به واحد تجاری صادرکننده صورت می‌گیرد. به اوراق قرضه بی‌نام معمولاً تعدادی کوپن بهره ضمیمه است که در تاریخ‌های پرداخت بهره از آن جدا شده و به واحد تجاری صادرکننده یا بانک تضمین کننده اوراق تسلیم و در مقابل آن بهره دریافت می‌شود.

اوراق قرضه مدت‌دار و اوراق قرضه سریال

اوراق قرضه مدت‌دار که **اوراق قرضه با سررسید معین** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای یک سررسید مشخص می‌باشد.

اوراق قرضه سریال که **اوراق قرضه ترتیبی** نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای سررسیدهای مختلف بوده و هر بخشی از آن در تاریخ‌های مختلف بازپرداخت می‌شود. مثلاً بازپرداخت بخشی از اوراق قرضه پس از چهار سال و بخشی دیگر پس از پنج سال یا تاریخی دیگر انجام می‌شود.

اوراق قرضه قابل بازخرید و اوراق قرضه قابل تبدیل

اوراق قرضه قابل بازخرید نوعی از اوراق قرضه است که قبل از تاریخ سررسید، به اختیار صادرکننده، قابل بازخرید می‌باشد.

۱- به موجب اصل چهارم و اصل چهل و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دریافت یا پرداخت بهره کلاً منتفی شده است و معاملات براساس عقود اسلامی انجام می‌شود و آنچه در متن کتاب در این مورد آمده است صرفاً به عنوان مثال می‌باشد که می‌تواند در مورد سود تضمین شده اوراق مشارکت مصداق پیدا کند.

بازخرید اوراق قرضه قبل از سررسید در پاره‌ای از اوقات مستلزم پرداخت مبلغی بیش از ارزش اسمی به دارنده آن می‌باشد.

اوراق قرضه قابل تبدیل نوعی از اوراق قرضه است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد[1].

اوراق مشارکت

اوراق مشارکت نوعی از اوراق قرضه است که برای پروژه‌ای مشخص منتشر شده و دارنده آن به نسبت مبلغ اسمی در سود حاصل از اجرای پروژه سهیم می‌گردد. اوراق مشارکت عموماً بی‌نام بوده و فقط به مبلغ اسمی صادر می‌شود و معمولاً دارای کوپن حداقل سود تضمین شده در ضمیمه آن می‌باشد. سود اوراق مشارکت در طول اجرای پروژه، براساس نرخ از پیش تعیین شده، به صورت علی‌الحساب پرداخت شده و در سررسید، پس از کسر سودهای علی‌الحساب پرداخت شده، سود قطعی تسویه می‌گردد.

ارزش بازار اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عوامل متعددی نظیر میزان اعتبار صادرکننده آن، نرخ بهره اوراق قرضه، نرخ بهره بازار و سایر فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود برای سرمایه‌گذاران بستگی دارد. به خصوص ارزش بازار اوراق قرضه نسبت به نرخ بهره بازار حساسیت زیادی دارد. بدیهی است در صورتی که نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه کمتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه باکسر فروخته می‌شود و در صورتی که نرخ بهره بازارکمتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه بیشتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با صرف فروخته خواهد شد.

عملیات حسابداری اوراق قرضه

حسابداری اوراق قرضه در واحد تجاری صادرکننده در سه مرحله به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

۱ـ صدور اوراق قرضه

۲ـ پرداخت بهره اوراق قرضه

۳ـ بازخرید اوراق قرضه

حسابداری صدور اوراق قرضه

واحد تجاری صادرکننده ممکن است اوراق قرضه را به مبلغ اسمی، بیشتر از مبلغ اسمی (با صرف) و یا کمتر از مبلغ اسمی (باکسر) صادر نماید.

صدور اوراق قرضه به مبلغ اسمی

در صورتی که اوراق قرضه به مبلغ اسمی فروخته شود ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×

۱- شرایط و تشریفات صدور این قبیل اوراق قرضه در مواد ۶۱ تا ۷۱ اصلاحیه قانون تجارت تصریح شده است.

صدور اوراق قرضه با صرف

در صورتی که نرخ بهره اوراق قرضه منتشره بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه به مبلغی بیش از مبلغ اسمی آن فروخته خواهد شد. در این حالت، تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "صرف اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

وجوه نقد	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×
صرف اوراق قرضه		×

صدور اوراق قرضه با کسر

در صورتی که نرخ بهره اوراق قرضه منتشره کمتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی آن فروخته خواهد شد. در این حالت، تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "کسر اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

وجوه نقد	×	
کسر اوراق قرضه	×	
اوراق قرضه پرداختنی		×

مثال ۱ـ۸ـ شرکت پرستو جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ اقدام به صدور ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱,۰۰۰ ریالی با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ ، با فرض این‌که:

۱) هر ورقه قرضه به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال به فروش برسد.

۲) هر ورقه قرضه به مبلغ ۱,۰۵۰ ریال به فروش برسد.

۳) هر ورقه قرضه به مبلغ ۹۷۰ ریال به فروش برسد.

حل:

	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	محاسبه
۱)	۱۳x۱/۱/۱	وجوه نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰		۱,۰۰۰×۱,۰۰۰=
		اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۲)	۱۳x۱/۱/۱	وجوه نقد	۱,۰۵۰,۰۰۰		۱,۰۰۰×۱,۰۵۰=
		اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰	
		صرف اوراق قرضه		۵۰,۰۰۰	
۳)	۱۳x۱/۱/۱	وجوه نقد	۹۷۰,۰۰۰		۱,۰۰۰×۹۷۰=
		کسر اوراق قرضه	۳۰,۰۰۰		
		اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰	

صدور اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره

در مواردی که تاریخ صدور اوراق قرضه با تاریخ پرداخت بهره یکسان نباشد، به لحاظ آنکه کوپن‌های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین تاریخ پرداخت بهره و تاریخ صدور اوراق قرضه می‌باشد به مبلغ اوراق قرضه اضافه شده و از خریداران اوراق قرضه دریافت می‌شود و در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "بهره پرداختنی" ثبت می‌گردد. بهره وصول شده در زمان فروش، در تاریخ اولین پرداخت بهره بعدی به خریدار برگشت داده می‌شود.

مثال ۲-۸- شرکت پریسا در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای به مبلغ اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر و به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های اول مهر و اول فروردین هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱

حل:

بهره تحقق یافته از تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ الی ۱۳X۱/۳/۱ $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۲}{۱۲} = ۵۰,۰۰۰$

کل مبلغ دریافتی $۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰ = ۳,۰۵۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۳/۱	وجوه نقد	۳,۰۵۰,۰۰۰	
	اوراق قرضه پرداختنی		۳,۰۰۰,۰۰۰
	بهره پرداختنی		۵۰,۰۰۰

هزینه‌های صدور اوراق قرضه

صدور اوراق قرضه معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق‌الزحمه خدمات حقوقی، هزینه چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آن‌ها می‌باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول مدت اوراق قرضه صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این‌گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.

حسابداری پرداخت بهره اوراق قرضه

بهره اوراق قرضه متناسب با مبلغ اسمی و نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه در هر تاریخ پرداخت بهره محاسبه و در دفاتر ثبت شده و به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان واحد تجاری صادرکننده اوراق قرضه گزارش می‌شود. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی نباشد طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، در پایان دوره مالی، بهره تحقق یافته و پرداخت نشده شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

مثال ۳ـ۸ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۲ـ۸، با فرض این‌که سال مالی شرکت پریسا منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد،
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۷/۱ و ۱۳X۱/۱۲/۲۹
حل:

بهره قابل پرداخت در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۵۰,۰۰۰$

هزینه بهره چهار ماهه (از ۱۳X۱/۳/۱ الی ۱۳X۱/۷/۱) $۱۵۰,۰۰۰ - ۵۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	هزینه بهره	۱۰۰,۰۰۰	
	بهره پرداختنی	۵۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۱۵۰,۰۰۰

هزینه بهره شش ماهه (منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹) $۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۱۵۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	هزینه بهره	۱۵۰,۰۰۰	
	بهره پرداختنی		۱۵۰,۰۰۰

استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه

با توجه به این‌که وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه باید در طول مدت اوراق قرضه (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید) مستهلک شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن گردد. صرف یا کسر اوراق قرضه معمولاً همزمان با تاریخ‌های پرداخت بهره مستهلک می‌گردد و از هزینه بهره کسر یا به آن اضافه می‌شود[1].

برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه دو روش وجود دارد که عبارتند از:

۱ـ روش خط مستقیم

۲ـ روش نرخ بهره مؤثر

در این کتاب برای مستهلک نمودن صرف و کسر اوراق قرضه روش خط مستقیم مورد استفاده قرار گرفته و روش نرخ بهره مؤثر در درس حسابداری میانه ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

روش خط مستقیم

در روش خط مستقیم، مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه بر کل تعداد دفعات پرداخت بهره تقسیم می‌گردد تا مبلغ صرف یا کسر قابل استهلاک در هر مرحله پرداخت بهره به دست آید. در این روش هزینه بهره در دوره‌های مختلف برابر می‌باشد.

استفاده از روش خط مستقیم برای استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه گرچه بسیار ساده و آسان است، ولی در مواردی که مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه قابل توجه باشد نتیجه درستی به دست نمی‌دهد، چرا که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه ثابت نیست.

۱ـ هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر می‌شود هزینه واقعی بهره کمتر از مبلغ پرداختی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش هزینه بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر صادر می‌شود هزینه واقعی بهره بیش ازمبلغ پرداختی برمبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش هزینه بهره می‌شود.

مثال ۴-۸- شرکت پریچهر در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱,۰۵۲,۲۰۰ ریال به فروش رساند. بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.

مطلوبست:

۱) محاسبه استهلاک صرف اوراق قرضه در هر دوره شش ماهه به روش خط مستقیم

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۱/۱ و ۱۳X۱/۶/۳۱

حل:

۱) مبلغ صرف اوراق قرضه (۵۲,۲۰۰ ریال) باید طی ۶ دوره (۲×۳ سال) مستهلک گردد، بنابراین داریم:

استهلاک صرف اوراق قرضه در هر دوره شش ماهه ۵۲,۲۰۰ ÷ ۶ = ۸,۷۰۰

۲) **ثبت‌های روزنامه:**

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
۱۳X۱/۱/۱	وجوه نقد	۱,۰۵۲,۲۰۰		
	اوراق قرضه پرداختنی		۱,۰۰۰,۰۰۰	
	صرف اوراق قرضه		۵۲,۲۰۰	
۱۳X۱/۶/۳۱	هزینه بهره	۴۱,۳۰۰		
	صرف اوراق قرضه	۸,۷۰۰		
	وجوه نقد		۵۰,۰۰۰	$= ۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۰ \times \frac{۶}{۱۲}$

لازم به توضیح است که در هر یک از تاریخ‌های پرداخت بهره ثبت فوق تکرار می‌شود.

حسابداری بازخرید اوراق قرضه

بازخرید اوراق قرضه ممکن است در یکی از مقاطع زیر صورت گیرد:

۱- قبل از تاریخ سررسید - در مواردی که واحد تجاری صادر کننده قبل از تاریخ سررسید اقدام به بازخرید اوراق قرضه می‌نماید باید ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ بازخرید، به نسبت مقداری که خریداری شده است، از دفاتر حذف و تفاوت بین مبلغ پرداختی بابت بازخرید و ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده (مبلغ اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) به عنوان سود یا زیان غیرعملیاتی شناسایی و در صورت سود و زیان دوره بازخرید گزارش گردد. چنانچه مبلغ پرداختی برای بازخرید اوراق قرضه بیشتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، زیان و در صورتی که مبلغ پرداختی کمتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، سود حاصل خواهد شد.

چنانچه در تاریخ بازخرید اوراق قرضه مدتی از تاریخ آخرین پرداخت بهره گذشته باشد، وجه پرداختی بابت بازخرید شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ بازخرید نیز می‌باشد که باید محاسبه و به حساب هزینه بهره منظور گردد.

۲- در تاریخ سررسید - در مواردی که اوراق قرضه تا سررسید نگهداری شده و در تاریخ سررسید بازخرید می‌گَردد، با توجه به این‌که هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و مبلغ پرداختی برای

بازخرید برابر با مبلغ اسمی می‌باشد، لذا هیچگونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.
برای بازخرید اوراق قرضه در سررسید معمولاً یکی از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:
الف ـ صدور سهام جدید (در خصوص اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی، خود به خود این عمل صورت می‌گیرد.)
ب ـ صدور اوراق قرضه جدید
ج ـ اخذ وام‌های بانکی
د ـ ایجاد اندوخته وجوه استهلاکی[1]

مثال ۵ ـ ۸ ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۴ـ۸، چنانچه نیمی از اوراق قرضه صادره در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ با پرداخت مبلغ ۵۱۰,۰۰۰ ریال بازخرید گردد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱

حل:

صرف مستهلک نشده اوراق قرضه بازخرید شده $(52,200 - 8,700) \times \frac{1}{2} = 21,750$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	اوراق قرضه پرداختنی	۵۰۰,۰۰۰	
	صرف اوراق قرضه	۲۱,۷۵۰	
	وجوه نقد		۵۱۰,۰۰۰
	سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه		۱۱,۷۵۰

نحوه انعکاس اوراق قرضه در ترازنامه

اوراق قرضه در ترازنامه باید به مبلغ دفتری (یعنی مبلغ اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) و در بخش بدهی‌های بلندمدت گزارش شود. آن قسمت از اوراق قرضه که انتظار می‌رود ظرف مدت یک سال بعد از تاریخ ترازنامه از محل دارایی‌های جاری تسویه شود باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده و جزئیات آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه گردد. چنانچه قرار باشد اوراق قرضه از محل دارایی‌های غیرجاری (مانند سپرده وجوه استهلاکی)، تحصیل وام بلندمدت و یا از طریق انتشار سهام عادی تسویه گردد، یعنی برای بازپرداخت آن نیاز به استفاده از منابع جاری نباشد، اوراق قرضه کماکان به عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی شده و نحوه تسویه آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌گردد.

۱ـ وجوه استهلاکی به وجوهی گفته می‌شود که به تدریج از محل سود سالانه برای بازپرداخت اوراق قرضه در سررسید کنار گذاشته می‌شود. معمولاً واحدهای تجاری وجوه مذکور را در سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت مانند سپرده‌های بانکی یا خرید سهام شرکت‌های دیگر به کار می‌گیرند تا ضمن کسب سود و تأمین هزینه‌های بهره اوراق قرضه، در تاریخ بازخرید اوراق قرضه در سررسید با مشکل نقدینگی مواجه نگردند. عیب وجوه استهلاکی این است که مقداری از وجوه استقراضی برای برنامه‌ای که استقراض جهت آن صورت گرفته است مورد استفاده قرار نمی‌گیرد.
هنگام اختصاص وجوه نقد برای این منظور حساب "وجوه استهلاکی برای بازپرداخت اوراق قرضه" بدهکار و حساب وجوه نقد بستانکار می‌شود. هنگام دریافت سود حاصل از این وجوه، حساب "وجوه استهلاکی برای بازپرداخت اوراق قرضه" بدهکار و حساب سایر درآمدها بستانکار می‌شود. حساب "وجوه استهلاکی برای بازپرداخت اوراق قرضه" به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت در ترازنامه گزارش می‌شود.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از جملات زیر صحیح است؟

الف) به اوراق قرضه بانام تعدادی کوپن بهره ضمیمه است.

ب) دارنده اوراق قرضه بی‌نام مالک آن محسوب می‌شود.

ج) نقل و انتقال اوراق قرضه بانام با قبض و اقباض صورت می‌گیرد.

د) نام خریدار اوراق قرضه بی‌نام در دفاتر صادرکننده ثبت می‌شود.

۲ـ چنانچه نرخ بهره اوراق قرضه منتشره بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه مشابه در بازار باشد، اوراق قرضه:

الف) با صرف به فروش می‌رود. ب) با کسر به فروش می‌رود.

ج) به ارزش اسمی به فروش می‌رود. د) نباید به‌فروش رود.

۳ـ شرکت ابراهیم در تاریخ اول خردادماه ۱۳X۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۳۰۰,۰۰۰ ریال صادر و در تاریخ اول مردادماه آن را به فروش رساند. نرخ بهره این اوراق ۱۰ درصد بوده و موعد پرداخت بهره در تاریخ‌های اول خرداد و اول آذر هر سال می‌باشد. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره تحقق یافته به فروش رسیده است. کل وجوه دریافتی در تاریخ اول مردادماه ۱۳X۱ چند ریال است؟

الف) ۲۹۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۹۵,۰۰۰ ریال ج) ۳۰۵,۰۰۰ ریال د) ۳۱۰,۰۰۰ ریال

۴ـ هزینه‌های صدور اوراق قرضه:

الف) به کسر اوراق قرضه اضافه یا از صرف اوراق قرضه کسر می‌شود.

ب) در دوره‌ای که اوراق قرضه صادر می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

ج) در دوره‌ای که اوراق قرضه بازخرید می‌شود به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد.

د) به حساب هزینه انتقالی به دوره‌های آتی منظور و در طول عمر اوراق قرضه مستهلک می‌شود.

۵ـ چنانچه تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی شرکت منطبق نباشد:

الف) نباید بهره اوراق قرضه تا پایان سال پرداخت گردد.

ب) باید تاریخ‌های پرداخت بهره با پایان سال مالی منطبق گردد.

ج) باید بهره اوراق قرضه تا پایان سال محاسبه و نقداً پرداخت گردد.

د) باید بهره تحقق یافته و پرداخت نشده تا پایان سال شناسایی و در دفاتر ثبت گردد.

۶ـ صرف اوراق قرضه:

الف) به عنوان یک بدهی در ترازنامه نشان داده می‌شود.

ب) به عنوان درآمد دوره‌ای که اوراق قرضه به فروش می‌رسد منظور می‌شود.

ج) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه از اوراق قرضه کسر می‌شود.

د) در طول مدت اوراق قرضه مستهلک می‌شود و مانده مستهلک نشده آن در ترازنامه به اوراق قرضه اضافه می‌شود.

۷ـ شرکت حسن در اول فروردین ماه ۱۳X۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۲۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۹ درصد که سررسید آن ۱۰ سال بعد می‌باشد صادر و به نرخ ۹۵ درصد مبلغ اسمی به فروش رساند. بهره این اوراق در اول فروردین و اول مهر هر سال پرداخت می‌شود. شرکت حسن برای مستهلک نمودن کسر اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. ارزش دفتری اوراق قرضه پرداختنی شرکت حسن در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال باید گزارش شود؟

الف) ۱۸۳,۸۰۰ ریال ب) ۱۹۱,۰۰۰ ریال ج) ۱۹۸,۲۰۰ ریال د) ۲۰۹,۰۰۰ ریال

۸ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۷، کل هزینه بهره در طی عمر اوراق قرضه چند ریال است؟

الف) ۱۷۰,۰۰۰ ریال ب) ۱۸۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۹۰,۰۰۰ ریال د) ۲۰۰,۰۰۰ ریال

۹ـ شرکت محمود در تاریخ ۱۳X۱/۷/۱ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۲ درصد دو ساله خود را صادر و به مبلغ ۱۰۳,۵۷۶ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰ درصد می‌باشد. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود. هزینه بهره شش ماهه دوم سال مالی منتهی به ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال است؟

الف) ۵,۱۰۶ ریال ب) ۵,۱۷۸ ریال ج) ۶,۰۰۰ ریال د) ۶,۲۱۴ ریال

۱۰ـ چنانچه بازخرید اوراق قرضه‌ای که با صرف منتشر شده بود، در فاصله زمانی بین دو تاریخ پرداخت بهره صورت گیرد، هنگام بازخرید باید:

الف) هرگونه صرف تا تاریخ بازخرید از دفاتر حذف شود.

ب) بهره از تاریخ آخرین پرداخت بهره تا تاریخ بازخرید محاسبه و به حساب هزینه منظور شود.

ج) تفاوت بین مبلغ پرداختی بابت بازخرید و ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده به عنوان سود یا زیان غیرعملیاتی شناسایی شود.

د) هر سه مورد صحیح است.

۱۱ـ شرکت مهدی در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰ درصد منتشر و به مبلغ ۵۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در اول فروردین و اول مهر قابل پرداخت است. سررسید این اوراق ۱۰ سال بعد می‌باشد، ولی در هر تاریخی پس از ۱۳X۴/۱۲/۲۹ به نرخ ۱۰۱ قابل بازخرید است. در تاریخ ۱۳X۶/۷/۱ شرکت مهدی اوراق قرضه مذکور را بازخرید و ابطال نمود. شرکت برای مستهلک کردن صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده نموده ست. سود یا زیان ناشی از بازخرید اوراق قرضه چند ریال است؟

الف) ۴,۰۰۰ ریال سود ب) ۶,۰۰۰ ریال سود ج) ۱۵,۰۰۰ ریال سود د) ۵,۰۰۰ ریال زیان

مسائل

۱ـ۸ـ شرکت شهلا جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ ، با فرض این‌که:

الف) اوراق قرضه به مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد.

ب) اوراق قرضه به مبلغ ۱۰,۸۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد.

ج) اوراق قرضه به مبلغ ۹,۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشد.

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۶/۳۱ در هر یک از حالت‌های فوق

۸-۲- شرکت شهروز در تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۲ درصد به سررسید ۳ سال بعد صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳X۱/۳/۱ به فروش رسید. هزینه‌های صدور اوراق قرضه مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های صدور و پرداخت اولین دو فقره بهره

۸-۳- شرکت شهرزاد در تاریخ ۱۳X۱/۵/۳۱ اوراق قرضه ۱۰ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۲ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود و آن را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۵/۳۱، ۱۳X۱/۹/۳۰، ۱۳X۱/۱۲/۲۹ و ۱۳X۲/۳/۳۱

۸-۴- شرکت شهراد در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۱,۳۵۳,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست:

۱) محاسبه استهلاک صرف اوراق قرضه در هر دوره شش ماهه به روش خط مستقیم

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۱/۱ و ۱۳X۱/۶/۳۱

۸-۵- شرکت شهرام در تاریخ ۱۳X۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱۸,۷۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست:

۱) محاسبه استهلاک کسر اوراق قرضه در هر دوره شش ماهه به روش خط مستقیم

۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۱/۱ و ۱۳X۱/۶/۳۱

۶ـ۸ـ شرکت شهاب در تاریخ ۱۳x۱/۷/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای با نرخ بهره ۷ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق در تاریخ ۱۳x۱/۷/۱ به مبلغ ۲۱,۲۶۲,۰۰۰ ریال (شامل سه ماه بهره تحقق یافته تا تاریخ فروش) به فروش رسید. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌نماید. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳x۱/۷/۱، ۱۳x۱/۹/۳۰، ۱۳x۱/۱۲/۲۹ و ۱۳x۲/۳/۳۱

۷ـ۸ـ اوراق قرضه پرداختنی شرکت شاهین در ترازنامه مورخ ۱۳x۲/۱۲/۲۹ به شرح زیر گزارش شده است:

	ریال
اوراق قرضه پرداختنی ۱۲ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۳۰۰,۰۰۰
	۱۰,۳۰۰,۰۰۰

اوراق قرضه مذکور در تاریخ ۱۳x۱/۱/۱ صادر شده و بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاک صرف اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌نماید.

در تاریخ ۱۳x۳/۳/۳۱ شرکت قسمتی از اوراق قرضه به ارزش اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به نرخ ۱۰۵ در بورس اوراق بهادار بازخرید کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳x۳/۳/۳۱ و ۱۳x۳/۶/۳۱

۸ـ۸ـ شرکت شروین در سنوات قبل مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۰ درصد ۱۰ ساله که بهره آن در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال قابل پرداخت می‌باشد، به ارزش اسمی صادر نموده است. شرکت هر سال معادل ۵ درصد سود خالص خود را به حساب اندوخته وجوه استهلاکی تخصیص داده و مبلغ مزبور به انضمام سود سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی قبلی را در پایان هر سال به مصرف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر شرکت‌ها می‌رساند.

مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳x۱ به شرح زیر است:

	ریال
اوراق قرضه پرداختنی ۱۰ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته وجوه استهلاکی	۴,۲۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی	۴,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳x۱/۲/۳۱ بخشی از سرمایه‌گذاری‌های وجوه استهلاکی به بهای تمام شده ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید و کلیه وجوه حاصل از فروش صرف بازخرید قسمتی از اوراق قرضه به مبلغ اسمی ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۱/۲/۳۱

فصل نهم

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت

سرمایه‌گذاری نوعی دارایی است که واحد تجاری برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌ها به دو دسته کوتاه مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند.

یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است[1]:

الف ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که به منظور اعمال نفوذ و کنترل سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر[2] انجام شده است. (سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته)

ب ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است.

ج ـ سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

د ـ سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف از آن تأمین درآمد و یا رشد سرمایه واحد تجاری است.

در مواردی که هیچ‌یک از معیارهای فوق احراز نگردد، سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت طبقه‌بندی می‌شود. هدف واحد تجاری از انجام سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت عبارت است از:

۱ـ دسترسی فوری به وجوه نقد به هنگام نیاز

۲ـ تأمین حداکثر سود ممکن از آن قسمت از وجوه نقدی که در کوتاه مدت مورد نیاز نیست.

۳ـ به حداقل رساندن احتمال زیان ناشی از افزایش سطح قیمت‌ها و حفظ قدرت خرید پول

۱ـ روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در درس حسابداری میانه ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۲ـ شرکتی که سهام یک شرکت دیگر را خریداری نموده است اصطلاحاً **واحد سرمایه‌گذار** نامیده می‌شود و شرکتی که سهام آن توسط واحد سرمایه‌گذار خریداری شده است اصطلاحاً **واحد سرمایه‌پذیر** نامیده می‌شود.

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از حیث مشخص بودن ارزش معاملاتی به دو نوع تقسیم می‌شوند:

۱ـ **سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار** ـ نوعی سرمایه‌گذاری است که دارای بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد بوده و قیمت‌های معاملاتی در آن معلوم باشد و به طور علنی اعلام شود، مانند سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.

سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه مدت طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بندهای الف تا د فوق به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی نمود.

۲ـ **سایر سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (غیرسریع‌المعامله در بازار)**

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت می‌تواند به شکل خرید سهام سایر واحدهای تجاری، اوراق قرضه (اوراق مشارکت) و یا سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بانکی باشد. در این فصل، عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام و اوراق قرضه مورد بحث قرار می‌گیرد.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱ـ هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

۲ـ در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری

۳ـ هنگام فروش سرمایه‌گذاری

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شوند. بهای تمام شده عبارت است از بهای خرید بعلاوه کارمزد کارگزار و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود.

مثال ۱ـ۹ـ شرکت افرا در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ تعداد ۵۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت دیبا را از قرار هر سهم ۱,۸۰۰ ریال خریداری نمود و مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال بابت کارمزد کارگزار پرداخت کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴

حل:

بهای تمام شده سهام خریداری شده ۹۱۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ + (۵۰۰ × ۱,۸۰۰)

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۲/۲۴	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت دیبا	۹۱۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۹۱۰,۰۰۰

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در سهام در طول مدت نگهداری

در طول مدتی که سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اختیار واحد تجاری می‌باشد دو رویداد مالی به شرح زیر ممکن است رخ دهد:

الف ـ شناسایی و دریافت سود سهام

ب ـ ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در پایان سال مالی

شناسایی و دریافت سود سهام

سود سهام معرف آن بخش از منافع واحد سرمایه‌پذیر است که بنا بر تصویب مجمع عمومی به شکل سود نقدی، سود غیرنقدی و سود سهمی[1] بین صاحبان سهام توزیع می‌شود. سود نقدی سهام که معمول‌ترین شکل توزیع سود بین صاحبان سهام است، در تاریخ اعلام (تصویب) سود به عنوان درآمد شناسایی می‌گردد.

مثال ۲-۹- شرکت لیلا دارای ۱,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت لعیا می‌باشد. شرکت لعیا در تاریخ ۱۳X۱/۴/۱۸ سود هر سهم را به مبلغ ۲۰۰ ریال به طور خالص اعلام و در تاریخ ۱۳X۱/۶/۲۵ آن را پرداخت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

سود قابل دریافت ۱,۰۰۰ × ۲۰۰ = ۲۰۰,۰۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۴/۱۸	سود سهام دریافتنی	۲۰۰,۰۰۰	
	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری		۲۰۰,۰۰۰
۱۳X۱/۶/۲۵	وجوه نقد	۲۰۰,۰۰۰	
	سود سهام دریافتنی		۲۰۰,۰۰۰

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در پایان سال مالی

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت باید در پایان دوره مالی به یکی از دو روش زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس شود:

۱-ارزش بازار (برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله) یا خالص ارزش فروش (برای سایر سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت)

۲-اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

در ادامه، نحوه بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار تشریح گردیده و نحوه بکارگیری روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سایر سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت و همچنین روش ارزش بازار و روش خالص ارزش فروش در درس حسابداری میانه ۱ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

در روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش که الهام گرفته از اصل محافظه‌کاری است، درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت قابل شناسایی و ثبت در حساب‌ها نمی‌باشد، ولی هزینه ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های مذکور شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به عبارت دیگر در صورتی که خالص ارزش فروش مجموع

۱-سود سهمی، سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی) بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد. هنگام دریافت سود سهمی، هیچ‌گونه ثبت حسابداری در دفاتر واحد سرمایه‌گذار صورت نمی‌گیرد و تنها از نظر آماری تعداد سهام قبلی افزایش می‌یابد.

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت بیشتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد، بابت مابه‌التفاوت که درآمد تحقق نیافته است هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به همان بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود. اما چنانچه خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت کمتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد، مابه‌التفاوت که نشان‌دهنده زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت است شناسایی و به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" منظور می‌شود.

هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در صورت سود و زیان دوره‌ای که کاهش قیمت در آن رخ داده منعکس می‌شود و مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت کسر می‌شود.

مثال ۳ـ۹ـ اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت واله که به عنوان سریع‌المعامله در بازار تلقی شده و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شوند در پایان سال ۱۳X۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود (زیان) تحقق نیافته
	ریال	ریال	ریال
شرکت ژاله	۲۷۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
شرکت هاله	۳۳۰,۰۰۰	۳۰۵,۰۰۰	(۲۵,۰۰۰)
	۶۰۰,۰۰۰	۵۸۵,۰۰۰	(۱۵,۰۰۰)

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۱۵,۰۰۰	
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت		۱۵,۰۰۰

مثال ۴ـ۹ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۳ـ۹ ، چنانچه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شرکت واله در پایان سال ۱۳X۲ به ترتیب ۷۴۵,۰۰۰ ریال و ۷۲۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۱۲/۲۹

حل: مقایسه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت نشان می‌دهد که در پایان سال ۱۳X۲ ذخیره‌ای معادل ۲۵,۰۰۰ ریال (۷۲۰,۰۰۰ − ۷۴۵,۰۰۰) مورد نیاز می‌باشد. اما با توجه به این‌که حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت دارای مانده‌ای معادل ۱۵,۰۰۰ ریال می‌باشد، لذا در پایان سال ۱۳X۲ تنها ۱۰,۰۰۰ ریال ذخیره شناسایی و ثبت می‌گردد. بنابراین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳X۲ به شرح زیر خواهد بود:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۱۲/۲۹	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۱۰,۰۰۰	
	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت		۱۰,۰۰۰

چنانچه درسال‌های بعد، خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت بیشتر از ارزش دفتری آن‌ها گردد (تمام یا بخشی از زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بازیافت شود)، باید حداکثر معادل مانده حساب ذخیره کاهش

ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد شناسایی و به بدهکار حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و به بستانکار حساب درآمد تحقق نیافته منظور شود، به نحوی که مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری صفر شده و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت برابر بهای تمام شده آن‌ها می‌گردد. درآمد تحقق نیافته مزبور در صورت سود و زیان دوره‌ای که بازیافت در آن به وقوع پیوسته است منظور می‌شود.

مثال ۵ـ۹ـ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۴ـ۹ ، چنانچه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت شرکت واله در پایان سال ۱۳X۳ به ترتیب ۵۲۵,۰۰۰ ریال و ۵۴۳,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۳/۱۲/۲۹

حل: مقایسه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت نشان می‌دهد که در پایان سال ۱۳X۳ نیازی به منظور نمودن ذخیره برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت نمی‌باشد، لذا بایستی درآمد تحقق‌نیافته‌ای تنها تا میزان مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (۲۵,۰۰۰ ریال) شناسایی و در حساب‌ها منظور گردد. بنابراین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳X۳ به شرح زیر خواهد بود:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۳/۱۲/۲۹	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۲۵,۰۰۰	
	درآمد تحقق نیافته		۲۵,۰۰۰

لازم به توضیح است که طبق اصل تحقق درآمد، مازاد خالص ارزش فروش بر بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها شناسایی نمی‌گردد.

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در سهام

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری کوتاه مدت می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و حساب سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به بهای تمام‌شده بستانکار می‌شود و مابه‌التفاوت خالص فروش و بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری فروخته شده که سود یا زیان ناشی از فروش می‌باشد به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می‌گردد.

در صورتی که سرمایه‌گذاری روی سهام شرکتی در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته باشد و تنها بخشی از مجموع این سرمایه‌گذاری به فروش برسد، بهای تمام شده سهام فروخته شده بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه می‌شود.

مثال ۶ـ۹ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۳ـ۹ ، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ژاله در تاریخ ۱۳X۲/۳/۱۸ به مبلغ ۲۸۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۳/۱۸	وجوه نقد	۲۸۵,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ژاله		۲۷۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۱۵,۰۰۰

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه نیز همانند سهام در سه مرحله تحصیل، نگهداری در طول مدت سرمایه‌گذاری و فروش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در اوراق قرضه نیز همانند سرمایه‌گذاری در سهام به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شود[1]. البته باید توجه داشت از آنجایی که پرداخت بهره اوراق قرضه توسط صادرکننده تضمین شده است و صادرکننده ملزم به پرداخت آن می‌باشد، از این رو در صورتی که اوراق قرضه در فاصله بین تاریخ‌های پرداخت بهره خریداری شود، بهره تحقق یافته این اوراق تا تاریخ خرید جزء بهای تمام شده آن‌ها محسوب نمی‌شود و باید به طور جداگانه در حسابی تحت عنوان "بهره دریافتنی" ثبت شود.

مثال ۷-۹- شرکت لاله در تاریخ ۱۳x۱/۵/۱ تعداد ۵۰۰ ورقه قرضه ۱۲ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت لادن را که تاریخ‌های پرداخت بهره آن اول فروردین و اول مهرماه هر سال می‌باشد، به مبلغ ۵۳۵,۰۰۰ ریال (شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید) خریداری نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳x۱/۵/۱

حل:

بهره تحقق یافته از اول فروردین تا اول مرداد $۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۲ \times \frac{۴}{۱۲} = ۲۰,۰۰۰$

بهای تمام شده اوراق قرضه خریداری شده $۵۳۵,۰۰۰ - ۲۰,۰۰۰ = ۵۱۵,۰۰۰$

چون مبلغ پرداختی بابت خرید اوراق قرضه شامل بهره تحقق یافته از تاریخ اول فروردین تا اول مرداد می‌باشد، لذا در تعیین بهای تمام شده اوراق قرضه خریداری شده، بهره این مدت محاسبه و از مبلغ پرداختی کسر شده و به طور جداگانه ثبت می‌شود. بنابراین ثبت روزنامه به شرح زیر خواهد بود:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳x۱/۵/۱	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	۵۱۵,۰۰۰	
	بهره دریافتنی	۲۰,۰۰۰	
	وجوه نقد		۵۳۵,۰۰۰

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه در طول مدت نگهداری

در طول مدتی که سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در اختیار واحد تجاری می‌باشد، همانند سرمایه‌گذاری در سهام، دو رویداد مالی به شرح زیر ممکن است رخ دهد:

الف - شناسایی و دریافت بهره

ب - ارزیابی سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در پایان سال مالی - ارزیابی سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در پایان سال مالی همانند ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام می‌باشد که قبلاً مورد بحث قرار گرفت.

۱- در حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه، چنانچه این اوراق به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی خریداری گردد، به دلیل کوتاه بودن دوره نگهداری آن‌ها به حساب بردن صرف و کسر ضرورتی ندارد.

شناسایی و دریافت بهره

در تاریخ دریافت بهره، حساب وجوه نقد معادل بهره دریافتی بدهکار شده و حساب درآمد بهره به همین مبلغ بستانکار می‌گردد. چنانچه تاریخ دریافت بهره اوراق قرضه منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد بهره تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به بدهکار حساب "بهره دریافتنی" و بستانکار حساب "درآمد بهره" منظور شود.

مثال ۸ـ۹ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۷ـ۹،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۷/۱ و ۱۳X۱/۱۲/۲۹

حل:

مبلغ بهره دریافتی $۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۲ \times \frac{۶}{۱۲} = ۳۰,۰۰۰$

درآمد بهره (از تاریخ اول مرداد تا اول مهر) $۳۰,۰۰۰ - ۲۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰$

شرکت لاله در اول مهرماه، بهره‌ای معادل ۳۰,۰۰۰ ریال دریافت می‌کند که مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال آن به حساب بهره دریافتنی و مابقی به حساب درآمد بهره منظور می‌شود. بنابراین ثبت روزنامه به شرح زیر خواهد بود:

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۷/۱	وجوه نقد	۳۰,۰۰۰	
	بهره دریافتنی		۲۰,۰۰۰
	درآمد بهره		۱۰,۰۰۰

درآمد بهره (از تاریخ اول مهر تا ۲۹ اسفند) $۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۲ \times \frac{۶}{۱۲} = ۳۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۱/۱۲/۲۹	بهره دریافتنی	۳۰,۰۰۰	
	درآمد بهره		۳۰,۰۰۰

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه می‌نماید، ثبت حساب‌های مربوطه به شرح زیر می‌باشد:

۱ـ حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری بدهکار می‌شود.

۲ـ حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه به مبلغ دفتری بستانکار می‌گردد.

۳ـ بهره از تاریخ دریافت آخرین بهره یا پایان سال مالی قبل ـ برحسب مورد ـ محاسبه و به بستانکار حساب درآمد بهره منظور می‌شود.

۴ـ حساب بهره دریافتنی (در صورت وجود) متناسب با اوراق قرضه فروخته شده بستانکار می‌شود.

۵ـ مابه‌التفاوت سمت بدهکار و بستانکار که سود یا زیان ناشی از فروش می‌باشد نیز به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می‌گردد.

مثال ۹ـ۹ـ با درنظر گرفتن اطلاعات مثال ۷ـ۹ ، چنانچه اوراق قرضه خریداری شده در تاریخ ۱۳X۲/۲/۳۱ به مبلغ ۵۴۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۲/۲/۳۱

حل:

درآمد بهره (از تاریخ اول فروردین تا ۳۱ اردیبهشت) $۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۲ \times \frac{۲}{۱۲} = ۱۰,۰۰۰$

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳X۲/۲/۳۱	وجوه نقد	۵۴۰,۰۰۰	
	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه		۵۱۵,۰۰۰
	درآمد بهره		۱۰,۰۰۰
	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری		۱۵,۰۰۰

نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت در ترازنامه

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت در ترازنامه باید به مبلغ دفتری (یعنی بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش مربوط) منعکس گردند. با توجه به این‌که سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت پس از وجوه نقد از بیشترین قدرت نقد شوندگی (قابلیت تبدیل به وجه نقد) برخوردار می‌باشند، لذا در قسمت دارایی‌های جاری بلافاصله پس از وجوه نقد گزارش می‌شوند.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱ـ کدامیک از روش‌های زیر برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت سریع‌المعامله در بازار مورد استفاده قرارمی‌گیرد؟

	روش ارزش بازار	روش خالص ارزش فروش	روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
الف)	بله	بله	بله
ب)	بله	بله	خیر
ج)	بله	خیر	بله
د)	خیر	بله	بله

۲ـ هنگامی که برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌شود، چنانچه در پایان اولین سال سرمایه‌گذاری، خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از بهای تمام شده مجموع این سرمایه‌گذاری‌ها بیشتر باشد:

الف) هیچ گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود.

ب) سرمایه‌گذاری‌ها به خالص ارزش فروش منعکس می‌شود.

ج) سود تحقق نیافته‌ای معادل مابه‌التفاوت شناسایی و ثبت می‌شود.

د) مابه‌التفاوت به حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

۳ـ اطلاعات زیر در ارتباط با سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت کیانوش که به عنوان سریع‌المعامله در بازار تلقی و مبلغ دفتری آنها به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تعیین می‌شود در دست است:

	بهای تمام شده	خالص ارزش فروش در پایان سال	
		۱۳X۱	۱۳X۲
	ریال	ریال	ریال
شرکت گلنوش	۴۰۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰	۳۹۵,۰۰۰
شرکت بهنوش	۲۵۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰	۲۶۵,۰۰۰
	۶۵۰,۰۰۰	۶۴۰,۰۰۰	۶۶۰,۰۰۰

در صورت سود و زیان سال مالی منتهی به ۱۳X۲/۱۲/۲۹ شرکت کیانوش باید:

الف) زیان تحقق نیافته‌ای به مبلغ ۵,۰۰۰ ریال شناسایی و گزارش شود.

ب) زیان تحقق نیافته‌ای به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال شناسایی و گزارش شود.

ج) زیان تحقق نیافته‌ای به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال بازیافت گردد (کاهش ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری).

د) زیان تحقق نیافته‌ای به مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بازیافت گردد (کاهش ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری).

۴ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۳، در صورتی که شرکت کیانوش در تاریخ ۱۳X۳/۳/۲۵ سهام شرکت گلنوش را به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال فروخته و در این ارتباط مبلغ ۵,۰۰۰ ریال بابت کارمزد کارگزار و عوارض و مالیات پرداخت نموده باشد، در تاریخ فروش سهام، شرکت کیانوش چه مبلغ زیان تحقق یافته باید شناسایی نماید؟

الف) ۵,۰۰۰ ریال ب) ۱۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۵,۰۰۰ ریال د) ۲۰,۰۰۰ ریال

● شرکت المیرا برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت سریع‌المعامله در بازار از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند. مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در ابتدای سال ۱۳X۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال و هزینه تحقق نیافته سال ۱۳X۱ که به حساب سود و زیان منظور شده مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال است. شرکت فقط دو نوع سرمایه‌گذاری نگهداری می‌کند. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

	ریال
بهای تمام شده سهام شرکت الیزا	۱۲۰,۰۰۰
خالص ارزش فروش سهام شرکت الناز	۱۰۰,۰۰۰
درآمد تحقق نیافته سهام شرکت الناز در پایان سال ۱۳X۱	۲۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، به سؤالات ۵ الی ۷ پاسخ دهید:

۵ـ خالص ارزش فروش سهام شرکت الیزا در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال است؟

الف) ۷۰,۰۰۰ ریال ب) ۸۰,۰۰۰ ریال ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال د) ۱۲۰,۰۰۰ ریال

۶ـ سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ به چه مبلغی باید نشان داده شود؟

الف) ۱۵۰,۰۰۰ ریال ب) ۱۷۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۰۰,۰۰۰ ریال د) ۲۲۰,۰۰۰ ریال

۷ـ مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در ترازنامه مورخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹ چند ریال است؟

الف) ۱۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۳۰,۰۰۰ ریال د) ۵۰,۰۰۰ ریال

۸ـ شرکت یکتا در تاریخ ۱۳X۱/۲/۲۴ تعداد ۵۰۰ سهم از سهام شرکت یگانه را به قیمت تمام شده هر سهم ۱,۲۰۰ ریال و در تاریخ ۱۳X۱/۵/۳۱ تعداد ۳۰۰ سهم دیگر از سهام این شرکت را به قیمت تمام شده هر سهم ۱,۲۴۰ ریال خریداری نمود. شرکت یکتا در تاریخ ۱۳X۱/۸/۹ تعداد ۶۰۰ سهم از سهام شرکت مذکور را به مبلغ خالص هر سهم ۱,۳۰۰ ریال به فروش رساند. سود ناشی از فروش این سرمایه‌گذاری چند ریال است؟

الف) ۴۵,۰۰۰ ریال ب) ۵۱,۰۰۰ ریال ج) ۵۵,۰۰۰ ریال د) ۶۰,۰۰۰ ریال

۹ـ شرکت ایمان در تاریخ ۳۱ فروردین ماه ۱۳X۱ تعداد ۱۰۰ ورقه قرضه ۹ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت امین را که تاریخ‌های پرداخت بهره آن ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال می‌باشد، از طریق بورس اوراق بهادار به مبلغ ۱۰۳,۰۰۰ ریال (شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید) خریداری نمود و مبلغ ۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های کارگزار پرداخت کرد. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه برابر است با:

الف) ۱۰۳,۰۰۰ ریال ب) ۱۰۴,۲۵۰ ریال ج) ۱۰۵,۰۰۰ ریال د) ۱۰۵,۷۵۰ ریال

۱۰ـ با توجه به اطلاعات سؤال ۹، چنانچه اوراق قرضه شرکت امین در تاریخ ۱۳X۱/۸/۳۰ به مبلغ ۱۰۷,۰۰۰ ریال به فروش برسد و مبلغ ۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های کارگزار پرداخت شود، سود یا زیان ناشی از فروش سرمایه‌گذاری برابر است با:

الف) ۷۵۰ ریال سود ب) ۷۵۰ ریال زیان ج) ۱,۵۰۰ ریال سود د) ۱,۵۰۰ ریال زیان

مسائل

۱ـ۹ـ اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت آزاده که به عنوان سریع‌المعامله در بازار تلقی شـده و بـه ارزش بازار ارزیابی می‌شوند در پایان سال ۱۳X۱ به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	ارزش بازار
	ریال	ریال
شرکت سحر	۴۰۰,۰۰۰	۴۴۰,۰۰۰
شرکت سپیده	۵۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰
	۹۰۰,۰۰۰	۹۲۰,۰۰۰

مطلوبست:

۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳X۱/۱۲/۲۹

۲) با فرض این‌که نیمی از سهام شرکت سپیده در تاریخ ۱۳X۲/۴/۲۰ به مبلغ ۲۵۵,۰۰۰ ریال بـه فـروش برسد، ثبت لازم را در دفتر روزنامه انجام دهید.

۲ـ۹ـ شرکت سپهر از سال ۱۳X۱ شروع به سرمایه‌گذاری کوتاه مدت وجوه راکد خود در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نمود. اطلاعات مربوط به خرید و فروش سهام در این شرکت به شرح زیر است:

سال ۱۳X۱

۱ـ خرید تعداد ۲۰۰ سهم از سهام شرکت A به بهای تمام شده ۸۰۰,۰۰۰ ریال

۲ـ خرید تعداد ۳۰۰ سهم از سهام شرکت B به بهای تمام شده ۷۵۰,۰۰۰ ریال

سال ۱۳X۲

۱ـ دریافت مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال سود از شرکت A

۲ـ فروش کل سهام شرکت B به مبلغ خالص ۸۲۵,۰۰۰ ریال

۳ـ خرید تعداد ۲۵۰ سهم از سهام شرکت C به بهای تمام شده ۶۰۰,۰۰۰ ریال

۴ـ خرید تعداد ۱۵۰ سهم از سهام شرکت D به بهای تمام شده ۲۴۰,۰۰۰ ریال

سال ۱۳X۳

۱ـ دریافت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سود از شرکت A

۲ـ خرید تعداد ۲۰۰ سهم از سهام شرکت E به بهای تمام شده ۷۰۰,۰۰۰ ریال

۳ـ فروش کل سهام شرکت C به مبلغ خالص ۶۶۰,۰۰۰ ریال

سال ۱۳X۴

۱ـ فروش کل سهام شرکت A به مبلغ خالص ۷۹۰,۰۰۰ ریال

۲ـ دریافت مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال سود از شرکت D

۳ـ فروش کل سهام شرکت D به مبلغ خالص ۲۲۰,۰۰۰ ریال

۴ـ خرید تعداد ۳۵۰ سهم از سهام شرکت F به بهای تمام شده ۷۷۰,۰۰۰ ریال

ارزش بازار هر سهم شرکت‌های مذکور در پایان هر سال به شرح زیر است:

	سال ۱۳X۱	سال ۱۳X۲	سال ۱۳X۳	سال ۱۳X۴
	ریال	ریال	ریال	ریال
A	۳,۸۰۰	۳,۷۵۰	۳,۸۰۰	
B	۲,۸۰۰			
C		۲,۵۰۰		
D		۱,۵۰۰	۱,۴۰۰	
E			۳,۵۵۰	۳,۶۰۰
F				۲,۳۰۰

شرکت سپهر برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در سهام از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند.

مطلوبست:

۱) انجام ثبت‌های لازم دردفتر روزنامه برای سال‌های ۱۳X۱ الی ۱۳X۴

۲) تعیین نحوه انعکاس سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در ترازنامه پایان هر سال

۳ـ۹ـ شرکت سینا در تاریخ ۱۳X۱/۸/۳۰ تعداد ۲۰۰ سهم از سهام شرکت سیما را به قیمت هر سهم ۲,۰۰۰ ریال خریداری نمود. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت سیما در تاریخ ۱۳X۱/۱۰/۱۵ توزیع سود سهمی به میزان ۲۵ درصد را تصویب کرد. شرکت سینا پس از دریافت سود سهمی، در تاریخ ۱۳X۱/۱۱/۲۰ تعداد ۱۰۰ سهم از سهام شرکت مذکور را به قیمت هر سهم ۱,۸۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳X۱/۸/۳۰، ۱۳X۱/۱۰/۱۵ و ۱۳X۱/۱۱/۲۰

۴ـ۹ـ شرکت سیمین برای ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام سایر شرکت‌ها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌کند. گردش حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سامان که تنها سرمایه‌گذاری انجام شده شرکت مزبور می‌باشد به شرح زیر است:

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سامان

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
خرید ۳۰۰ سهم از قرار هر سهم ۲,۵۰۰ ریال	۷۵۰,۰۰۰	دریافت سود سهام	۲۰,۰۰۰
		وجوه حاصل از فروش ۱۰۰ سهم	۲۸۵,۰۰۰

همچنین مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال هزینه کارمزد ۳۰۰ سهم خریداری شده به حساب هزینه‌های متفرقه منظور شده است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به منظور اصلاح حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سامان

۵ـ۹ـ در شرکت سیروس عملیات زیر در ارتباط با سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه صورت گرفته است:

۱۳x۱/۴/۳۱ خرید تعداد ۵۰۰ ورقه قرضه ۱۲ درصد ۱۰۰۰ ریالی شرکت سارا به مبلغ ۵۳۵,۰۰۰ ریال (شامل دو ماه بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید)

۱۳x۱/۸/۳۰ دریافت بهره شش ماهه اوراق قرضه مزبور

۱۳x۱/۱۱/۳۰ فروش تعداد ۲۰۰ ورقه از اوراق قرضه مزبور به مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال که مبلغ مذکور بهره تحقق یافته این اوراق تا تاریخ فروش را هم شامل می‌شود.

۱۳x۱/۱۲/۲۹ ثبت بقیه بهره اوراق قرضه یاد شده برای چهار ماه گذشته

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت سیروس

فهرست منابع

۱ـ علی مدد، مصطفی و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۶، اصول حسابداری (جلد دوم)، چاپ اول، ۱۳۷۰.

۲ـ سجادی‌نژاد، حسن، اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد چهارم)، انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی، چاپ چهارم، ۱۳۶۶.

۳ـ نوروش، ایرج و فیض‌اله شیرزادی، اصول حسابداری ۲، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، چاپ پنجم، ۱۳۷۶.

۴ـ حساس یگانه، یحیی، اصول حسابداری ۲، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ ششم، ۱۳۸۵.

۵ـ اکبری مهر، عباسعلی و محمدعلی فتوره بنابی، اصول حسابداری ۲ و حسابداری شرکت‌ها، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب، چاپ پنجم، ۱۳۸۴.

۶ـ حمیدی، ناصر، محمدمهدی حمیدی‌زاده و فرزین رضایی، اصول حسابداری ۲، انتشارات گسترش علوم پایه، چاپ اول، ۱۳۸۴.

۷ـ ودیعی، محمدحسین، حسابداری شرکت‌ها، نشر مرندیز، چاپ اول، ۱۳۸۵.

۸ـ فرهودی، آرش، حسابداری شرکت‌ها (۱)، انتشارات مؤسسه کتاب آراد، چاپ اول، ۱۳۸۴.

۹ـ تاری‌وردی، یداله، حسابداری مالی (جلد اول)، انتشارات عابد، چاپ سوم، ۱۳۸۳.

۱۰ـ اسکندری، جمشید، حسابداری میانه ۱، انتشارات کیومرث، چاپ اول، ۱۳۸۵.

۱۱ـ اسکندری، جمشید، حسابداری میانه ۲، انتشارات کیومرث، چاپ اول، ۱۳۸۵.

۱۲ـ وی گانت، جری آر و ... ترجمه دکتر علی پارسائیان، اصول حسابداری ۲، انتشارات ترمه، چاپ اول، ۱۳۸۳.

۱۳ـ هورن گرن، چارلز و ... ترجمه دکتر ایرج نوروش و غلامرضا کرمی، اصول حسابداری ۲، انتشارات کتاب نو، چاپ چهارم، ۱۳۷۹.

۱۴ـ فس، فلیپس و ... ترجمه دکتر مهدی تقوی و ایرج نیک‌نژاد، اصول حسابداری (جلد اول)، انتشارات مؤسسه کتاب مهربان نشر، چاپ دوم، ۱۳۸۴.

۱۵ـ فس، فلیپس و ... ترجمه دکتر مهدی تقوی و ایرج نیک‌نژاد، اصول حسابداری (جلد دوم)، انتشارات مؤسسه کتاب مهربان نشر، چاپ اول، ۱۳۸۱.

حسابداری شرکت ها (۱)

تألیف : جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)



حسابداری شرکت ها (۲)

تألیف : جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)





